



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

Processo n° 16561.720031/2012-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.844 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de maio de 2016
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente BUNGE FERTILIZANTES S/A (sucessora da Fertilizantes Ouro Verde Ltda.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 da MP 2.158-35/01. CONSTITUCIONALIDADE. ADIN 2588/DF. CONTROLADA EM PARAÍSO FISCAL. EFEITO ERGA OMNES.

A decisão do STF, na ADin 2588/DF, sobre a aplicação do art. 74 na hipótese de controlada domiciliada em “paraíso fiscal”, tem efeito *erga omnes* e vinculante a todos os órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, por força do disposto no § 2º do art. 102 da CF/88.

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. PREVISÃO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. CUMPRIMENTO DE NORMA EMANADA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O cumprimento pelo sujeito passivo de norma emanada da própria administração tributária, ainda que falte amparo legal a tal norma, mormente não tendo sido ela revista, não pode ser recusado pelo Fisco com relação aos fatos geradores ocorridos sob sua égide.

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. COMPROVAÇÃO.

A comprovação de prejuízos a compensar apurados por empresas controladas no exterior deve ser feita por demonstrações financeiras hábeis e idôneas. A mera informação de prejuízos na DIPJ não é suficiente para sua comprovação.

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o Fisco revisar a compensação de prejuízos apurados por controladas no exterior com lucros destas mesmas empresas

somente tem início a partir do período em que os prejuízos são utilizados para reduzir o lucro tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, vencido o relator, Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que negava provimento ao recurso voluntário. A Conselheira Edeli Pereira Bessa votou pelas conclusões da divergência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior – Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1259.385 da 8ª Turma da DRJ/RJ1, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DA CONTROLADORA. Os lucros auferidos no exterior disponibilizados por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora para determinação do lucro real, sendo que, para fins de tributação no Brasil, deve-se considerar que os lucros serão disponibilizados na data do balanço no qual forem apurados pela investida. (Artigo 25 da Lei 9.249/95, e artigo 74 da MP2.15834/ 2001).

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL COM EFEITO VINCULANTE. O Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI nº.2.588, decidiu pela aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.15835/ 2001, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, em relação à tributação dos lucros das controladas localizadas em países com tributação favorecida ou desprovidos de controles societários/contábeis/fiscais adequados.

AUDITORIA. DEVER DE OFÍCIO. A Autoridade Fiscal tem o dever jurídico de verificar a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte na declaração de informações econômico fiscais ainda que o mesmo a tenha enviado espontaneamente.

PREJUÍZOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. No processo fiscal predomina o princípio que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 1259.385 em 15/10/2013 (Termo a fls. 352), interpôs, em 13/11/2013, recurso voluntário (doc. a fls. 354 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que a Fiscalização exige IRPJ e CSLL incidentes sobre lucros supostamente auferidos no exterior nos AC 2008 e 2009, pela Fertilizantes Ouro Verde Ltda., sociedade que foi incorporada pela recorrente em 31/08/2009, por intermédio de sua controlada no exterior, “Bunge Fertilizantes International Ltd. (BFI), empresa constituída nas Ilhas Cayman;

b) que, conforme a recorrente havia informado à Fiscalização no curso da auditoria fiscal que antecedeu o auto de infração, a controlada BFI observou prejuízo fiscais no período compreendido entre 2003 e 2007, passando a possuir saldo positivo tributável somente no ano de 2009 – o qual, por sinal, foi oferecido à tributação no Brasil naquele ano-calendário (2009) – conforme se verifica na Tabela 01 (a fls. 357);

c) que a Fiscalização desconsiderou os prejuízos observados pela BFI entre 2003 e 2006, sob a única alegação de falta de assinatura nas Demonstrações Financeiras da BFI;

d) que a recorrente apresentou em sua impugnação: demonstrações financeiras da controlada BFI, abrangendo o período compreendido entre 2003 e 2009, com assinatura do diretor da BFI, Sr. Sérgio Nasinbene, e reconhecimento de firma (fls. 269/278); e cópias das DIPJs entregues pela Fertilizantes Ouro Verde (então controladora da BFI) dos AC 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, comprovando que os prejuízos da BFI foram devidamente declarados ao Fisco nos respectivos anos;

e) que os documentos apresentados pela recorrente em sua impugnação são suficientes para afastar aquela que foi única premissa da Fiscalização para desconsiderar os prejuízos da controlada (BFI), qual seja: a carência de assinatura das Demonstrações Financeiras da controlada em questão;

f) que a DRJ/RJ1, embora tenha reconhecido, expressamente, que a falta de assinatura consistiu na única premissa do auto de infração, houve por confirmar a cobrança, em sua integralidade, pois considerou insuficientes as Demonstrações Financeiras apresentadas pela recorrente, por entender que o seu signatário seria diretor da empresa controladora no Brasil e não da empresa controlada (BFI);

g) que, conforme traduções juramentadas da ata de eleição e do registro notarial do quadro de diretores e administradores da BFI em Cayman, o sr. Sérgio Nasinbene é efetivamente, diretor legalmente constituído da BFI, possuindo, portanto, poderes legais para assinar as demonstrações financeiras da controlada;

h) que a fiscalização jamais intimou a recorrente a apresentar documentos que conferissem aval de terceiros às demonstrações financeiras da BFI;

i) que a Fiscalização tinha se limitado a solicitar apenas e tão-somente as demonstrações financeiras assinadas pelo representante legal da BFI, o que foi sanado pela recorrente em sua impugnação;

j) que, ao exigir documentação não solicitada pela Fiscalização, no curso do procedimento fiscalizatório, sem conceder nenhuma oportunidade à recorrente para apresentar tal prova, a decisão de primeira instância incorreu em flagrante cerceamento de defesa;

k) que a exigência de aval de terceiros quanto às demonstrações financeiras de controlada no exterior sequer consta de disposição literal de lei, razão pela qual a recorrente não poderia deduzir a obrigatoriedade de sua apresentação, sendo que, é evidente que tal elemento deveria ter sido solicitado explicitamente pela Fiscalização, que, no entanto, deixou de fazê-lo;

l) que tais documentos devem ser conhecidos pelo CARF, não apenas com base na verdade material, mas, também, como forma de evitar um claro cerceamento de defesa;

m) que, como o auto de infração foi lavrado em 29/03/2012, a Fiscalização não poderia questionar adições e exclusões que compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em períodos anteriores a 31/12/2007;

n) que a pretensão de tributar lucros independentemente de sua disponibilização jurídica e econômica é ilegal e inconstitucional, por violação dos art. 146, III, "a", da CF/88 e 43 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 257 e substabelecimentos a fls. 259 e 261, razão pela qual dele conheço.

DO ART. 74 da MP 2.158-35/01

DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

No mérito, antes de enfrentarmos as questões, há que se trazer a lume a decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.158, se não vejamos como dispõe a sua Ementa:

ADI 2588 / DF - DISTRITO FEDERAL
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. ELLEN GRACIE
Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA
Julgamento: 10/04/2013 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
Publicação DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014
EMENT VOL-02719-01 PP-00001

Parte(s)

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS
INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA
INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos

impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. **2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:** 2.1. **A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;** 2.2. **A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);** 2.3. **A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.** Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Tendo essa decisão do Supremo Tribunal Federal transitado em julgado em 14/08/2014, passou, então, a partir dessa data, a ter efeitos *erga omnes* e vinculante a todos os órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, por força do disposto no § 2º do art. 102 da CF/88.

Assim, tornaram-se incontroversas, neste Colegiado, os seguintes pontos:

- a) que o art. 74 da MP 2.158-35/01 não se aplica às **empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;**
- b) que o art. 74 da MP 2.158-35/01 se aplica às **empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);** e
- c) que o parágrafo único do art. 74 é inconstitucional.

No caso em tela, estamos tratando de controlada domiciliada em “*paraíso fiscal*”, ou seja, da BFI que é domiciliada nas Ilhas Cayman, a qual é considerada uma dependência que não tributa a renda ou que a tributa à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, conforme disposto no art. 1º, XV, da IN RFB nº 1.037/10.

Logo, o art. 74 da MP 2.158-35 é constitucional, razão pela qual não tem razão a recorrente quando sustenta que tal dispositivo viola os art. 146, III, “a”, da CF/88 e 43 do CTN.

DOS PREJUÍZOS CONTÁBEIS DA BFI

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 acompanhar 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 III 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*”.

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 343/15). 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 tributária federal.

Assim, antes de adentrar na análise das provas que levou a DRJ a negar provimento ao recurso voluntário, devemos enfrentar uma questão preliminar, que não poderia ser analisada pela DRJ por estar obrigada a observar o disposto no § 2º do ar. 4º da IN RFB 213/02. Assim, cabe, preliminarmente, saber se, em 2008 e 2009, os §§ 2º, 3º, 4º e 5º do art. 4º da IN SRF 213/02 tinham amparo em lei. De plano, já ressalto que eles não encontravam amparo *ipsis litteris* nos dispositivos legais que regiam 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 do recurso interposto – direito a compensar os prejuízos contábeis da BFI.

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 que 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.

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 for 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 um 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.

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? Note-se que, se autorizou que o prejuízo contábil de um ano pudesse compensar o lucro

contábil de um ano posterior, a IN criou em verdade uma despesa dedutível da base tributável da controladora 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, os §§ 2º, 3º, 4º e 5º do art. 4º da IN SRF 213/02 criaram, 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 nos §§ 2º, 3º, 4º e 5º do art. 4º, extrapola os parâmetros hermenêuticos das normas legais que regem a matéria e, por isso, não é uma interpretação razoável do quadro normativo legal.

Vale ainda, ressaltar que tanto os §§ 2º, 3º, 4º e 5º do art. 4º não tinham base legal que se fez necessário dispor, posteriormente, no § 2º do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, que *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*. Ora, isso não se faria necessário se a Lei tributária já previsse, anteriormente, que a possibilidade de compensação dos prejuízos contábeis da controlada com seus lucros futuros. Desafortunadamente para a recorrente, o art. 77 só entrou em vigor em 2014 para quem fez a opção do art. 96 da referida lei ou , em 2015, para todos os demais.

Saliento que tanto a Fiscalização como a autoridade julgadora de primeira instância estavam vinculadas as interpretações da legislação tributária emanadas pela autoridade máxima da Receita Federal, razão pela qual sequer emitiu qualquer juízo de legalidade sobre a IN em questão.

Por outro lado, há que se perquirir se a recorrente efetivamente demonstrou com documentos hábeis a existência dos aludidos prejuízos contábeis de 2003 a 2007 na BFI e a intenção de compensá-los com o resultado de 2008, para fins de aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Se confrontarmos a tabela elaborada pela recorrente no seu recurso voluntário (a fls. 357) com a demonstração financeira a fls. 384 e segs. verificaremos divergências, pois se não vejamos:

Demonstração a fls. 400	Saldo prej. acum. em 31/12/2006	US\$ 50.562.000.00
Tabela a fls. 357	Saldo prej. acum. em 31/12/2006	US\$ 81.600.236,20
Demonstração a fls. 400	Saldo prej. acum. em 31/12/2007	US\$ 60.160.000.00
Tabela a fls. 357	Saldo prej. acum. em 31/12/2007	US\$ 91.196.780.59
Demonstração a fls. 390	Saldo lucros acumulados 31/12/2008	US\$ 8.728.000.00
Tabela a fls. 357	Saldo prej. acum. em 31/12/2008	US\$ 22.308.091.89

Assim, há uma clara discrepância entre os valores informados pela recorrente no seu recurso e aqueles informados na Demonstração Financeira a fls. 384 e segs.

Aliado a isso, não é razoável que uma empresa deste porte não tivesse as suas demonstrações financeiras prontas para apresentação ao Fisco quando solicitada, o que, se

Processo nº 16561.720031/2012-15
Acórdão n.º **1302-001.844**

S1-C3T2
Fl. 685

feito, poderia ser objeto de aprofundamento da fiscalização. Fica claro que houve a necessidade de elaborar demonstrações financeiras apenas para confrontar a presente autuação tanto que o Administrador eleito em 3 de novembro de 2010 (a fls. 381) teve que assinar demonstrações financeiras de 2003 a 2009. Por essas razões, entendo que sequer restaram plenamente demonstrados os aludidos prejuízos fiscais, razão pela qual deixo de aplicar o parágrafo único do art. 100 do CTN na espécie.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado

Trata-se de voto de divergência, acolhido por maioria de votos, em relação ao posicionamento do D. Relator Alberto Pinto, acerca da discussão dos autos quanto à glosa de compensações de prejuízos com lucros obtidos no exterior por empresa controlada pela interessada, no qual rejeitava a compensação pleiteada sob o argumento da ilegalidade do art. 4º da IN.SRF. nº 213/2002.

Em que pesem os respeitáveis argumentos do Relator, durante as discussões prevaleceu o posicionamento no sentido de que o cumprimento pelo sujeito passivo de norma emanada da própria administração tributária, ainda que faltasse amparo legal a tal norma, mormente não tendo sido ela revista, não poderia ser recusado pelo Fisco com relação aos fatos geradores ocorridos sob sua égide.

Ao apresentar o voto vista durante a sessão de julgamento, fui acompanhado pela maioria dos meus pares, nos termos abaixo.

Com efeito, após fundamentar sua tese, concluiu o D. Relator:

Na situação em tela, os §§ 2º, 3º, 4º e 5º do art. 4º da IN SRF 213/02 criaram, 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 nos §§ 2º, 3º, 4º e 5º do art. 4º, extrapola os parâmetros hermenêuticos das normas legais que regem a matéria e, por isso, não é uma interpretação razoável do quadro normativo legal.

Não faço reparos à análise feita pelo D. Relator acerca da ilegalidade das disposições da IN. SRF. nº 213/2002, quando dispôs sobre a possibilidade de compensação de prejuízos de períodos anteriores com lucros auferidos no exterior pelas controladas. Também entendo que a norma infra legal ultrapassou os limites interpretativos pertinentes ao dispor além do que fora estabelecido pela lei, ao conferir aos contribuintes a possibilidade de compensar prejuízos de controladas no exterior (avaliadas pelo MEP) impactando o resultado tributável das controladoras no Brasil.

Como bem observou o D. Relator, a IN ao autorizar a compensação do prejuízo contábil apurado pela controlada no exterior com o lucro contábil apurado em ano posterior, criou, à revelia da lei, uma despesa dedutível da base tributável da controladora no Brasil.

A questão que se põe, antes mesmo de se indagar sobre a comprovação quanto à existência de prejuízos a compensar, é se é possível opor ao procedimento adotado pelo sujeito passivo, com base nas disposições contidas em ato normativo expedido pela própria administração tributária, a ilegalidade da referida IN.

O relator trata da observância do princípio da reserva legal em matéria tributária, defendendo a sua aplicação mesmo quando agrava o ônus do contribuinte, *verbis*:

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.

Entendo que a questão comporta algumas ponderações.

Os atos emanados da administração tributária servem para orientar não apenas os contribuintes, no cumprimento de suas obrigações, com também os seus servidores, encarregados de fiscalizar e exigir os tributos devidos.

Noutro aspecto, como observado pelo próprio Relator, tanto a autoridade fiscal encarregada de fiscalizar e exigir os tributos devidos por meio do lançamento, quanto a autoridade julgadora de primeira instância tem sua atividade vinculada às normas emanadas da administração, não podendo lhes negar cumprimento enquanto não revogadas.

Ora, observando o caso concreto, o contribuinte aparentemente adotou a orientação normativa, ainda que se discuta a comprovação dos prejuízos compensáveis. A autoridade fiscal também a seguiu, tanto que aceitou parte dos prejuízos alegados. A autoridade julgadora de primeiro grau também não discutiu a possibilidade de compensação dos prejuízos, mantendo a exigência apenas em face do entendimento de que os documentos comprobatórios apresentados não seriam hábeis e idôneos para tal fim.

É certo que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pode e deve exercer o controle de legalidade das normas infra-legais, emanadas da administração tributária, mas a rejeição do ato normativo por tal fundamento (ilegalidade do ato normativo), coloca o contribuinte em uma situação processual atípica, para dizer o mínimo.

Depois de ser submetido ao procedimento fiscal do qual decorreu o lançamento e ter buscado defender e comprovar o seu direito com base nas normas invocadas pelo próprio Fisco até a decisão de primeiro grau, repentinamente veria a discussão se deslocar para um novo fundamento, jamais discutido nos autos, representando uma clara supressão de instância, que seria insolúvel, posto que tal perspectiva não poderia ter sido invocada nas fases processuais precedentes, nem pela autoridade lançadora, nem pelo julgador de primeiro grau.

Penso que a ilegalidade dos atos normativos que tragam benefícios indevidos, em caráter geral, aos contribuintes não pode ser solucionada de maneira individual.

A sua revisão, quando não partir da própria autoridade ou órgão emitente, deve ser questionada e buscada pelos órgãos de controle (TCU, Ministério Público, CGU, etc), inclusive com a responsabilização, por danos ao erário público, dos responsáveis pela edição do ato ilegal, quando for o caso.

E, ainda assim, a revisão ou revogação desses atos não poderia alcançar fatos pretéritos, sob pena de violação ao art. 146 do CTN, que veda a aplicação da modificação nos critérios jurídicos aos fatos geradores pretéritos à mudança de entendimento, *verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Segundo Leandro Paulsen, este artigo do CTN positiva a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, *verbis*:

Em sede de impugnação, a interessada apresentou novas demonstrações financeiras, desta feita assinadas por um diretor atual da empresa controlada. A autoridade julgadora de primeiro grau entendeu que os documentos haviam sido assinados por um diretor da interessada e não da sua controlada e que, além disso, os documentos apresentados careciam de autenticidade pois não tem respaldo ou aval de terceiros, como no caso das demonstrações financeiras de 2007 e 2008, que tiveram o aval de empresa de auditoria independente.

Examinando a documentação apresentada pela interessada, verifica-se que o diretor que assina as demonstrações financeiras apresentadas em sede de impugnação, Sr. Sergio Nasimbene foi eleito em 03/11/2010 como diretor da controlada (BFI).

A outra questão colocada é se o fato de ter sido sanada a exigência formal de assinatura das demonstrações financeiras pelo atual diretor da controlada, que não era contemporâneo aos fatos apurados nos anos de 2003 a 2006, seria suficiente para conferir autenticidade e idoneidade aos documentos apresentados.

A recorrente entende que a lei não prevê a exigência de aval de terceiros para conferir autenticidade às demonstrações financeiras da sua controlada no exterior. Não obstante, acostou ao seu recurso voluntário "como forma de reforçar sua idoneidade" diversos pareceres emitidos por Auditores Independentes tanto da sua controlada (BFI), como da própria interessada e da outra controlada "Fertilizantes Ouro Verde S/A" (ex-controladora da BFI).

Entendo que, a falta de apresentação das demonstrações financeiras devidamente assinadas pelos representantes legais da controlada na época das respectivas apurações (2003 a 2006) e a apresentação, em sede de impugnação, de novos documentos, desta feita assinadas por diretor atual, justifica o cuidado da autoridade julgadora de primeiro grau de perquirir a autenticidade dos documentos acostados que, em tese comprovariam os prejuízos alegados. O fato da autoridade fiscal não ter solicitado tais documentos revela-se irrelevante, porquanto as demonstrações apresentadas durante o procedimento fiscal sequer estavam assinadas, o que justificou a sua rejeição, independente de qualquer outra análise.

O D. Relator bem apontou divergências entre os saldos de prejuízos acumulados alegados pela recorrente e os verificados nas demonstrações financeiras constantes dos pareceres de auditorias juntados no recurso voluntário.

A recorrente trouxe aos autos traduções juramentadas de pareceres de auditores independentes das demonstrações financeiras da BFI, nos anos de 2006 a 2009, além de outros pareceres da outra controlada "Fertilizantes Ouro Verde" dos anos 2007 e 2008 e da própria interessada, relativos aos anos de 2002 a 2009 e pede que sejam conhecidos em sede de recurso, com base no princípio da verdade material.

Não resta dúvidas que tais documentos devem ser acolhidos e examinados em face das discussões suscitadas no acórdão de primeiro grau.

Os pareceres de auditoria independente com relação à interessada (e-fls. 454/603) e da controlada "Fertilizantes Ouro Verde" (fls. e-604/650) não servem para corroborar a existência dos alegados prejuízos contábeis na controlada BFI, pois os documentos somente trazem a análise das demonstrações financeiras relativos às próprias empresas auditadas e totais consolidados com o balanço das controladas, sem identificá-las, além de demonstrar os saldos das transações entre as partes relacionadas. Não há qualquer indicação dos resultados auferidos pela controlada BFI nos anos de 2003 a 2006.

Por outro lado, a recorrente apresentou pareceres de auditoria independente da controlada (BFI) relativos aos anos-calendário 2009/2008 (*e-fls.* 384/395), 2008/2007 (*e-fls.* 396/407) e 2006/2007 (*e-fls.* 408/420).

Os referidos laudos fazem referência e permitem atestar efetivamente a apuração de prejuízos de 30.932 US\$/mil em 2006 e de 9.598 US\$/mil em 2007 (*e-fls.* 412), montantes que, considerados os arredondamentos contidos no parecer, são compatíveis com os valores informados nas Demonstrações Financeiras: US\$ 30.934.179,91 (*e-fls.* 274) e US\$ 9.596.544,39 (*e-fls.* 275)

Por outro lado, observa-se ainda no parecer de auditoria (*e-fls.* 412) alguns dados sobre ajustes no patrimônio líquido da BFI nos anos 2006 e 2007, mas que partem dos saldos em 31/12/2005 (não auditados).

De acordo com as informações contidas no parecer, em 31/12/2005 a composição do PL da BFI (em US\$/Mil): Capital Social: 20 - Déficit Acumulado: (19.630) - Total do PL: (19.610).

O Balanço Patrimonial (*fls.* 134) apresenta a seguinte composição do Patrimônio Líquido:

Capital:	US\$ 20.000,00
Resultado Acumulado:	US\$ 15.285.249,16
Resultado do Exercício:	US\$ -34.915.030,47
Total do PL:	US\$ (19.609.781.31)

Os dados contidos no parecer de auditoria que aponta um PL negativo de (US\$/mil 19.610) em 31/12/2005, em cotejo com os dados do Balanço Patrimonial (*fls.* 134) e da Demonstração Financeira (*fls.* 273) permitem, ao mesmo tempo, corroborar o prejuízo contábil apurado em 31/12/2005 no montante de US\$ 34.915.030,47 e infirmar a existência de prejuízos nos anos-calendário anteriores, uma vez que as demonstrações revelam um resultado (positivo) acumulado de exercício anteriores a 2005, no montante de US\$ 15.285.249,16.

Em que pesem todos os valores pleiteados pelo sujeito passivo terem sido informados em suas DIPJ's dos anos-calendário 2003 a 2006, entendo que restaram comprovados apenas os prejuízos fiscais do ano-calendário 2005 (US\$ 34.915.030,47) e 2006 (US\$ 30.934.179,91).

Por fim, há que se apreciar a alegação da recorrente de que, tendo o auto de infração sido lavrado em 29/03/2012, a Fiscalização não poderia questionar adições e exclusões que compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em períodos anteriores a 31/12/2007.

Não tem razão a recorrente.

O procedimento fiscal não consistiu na rejeição de adições e exclusões da base de cálculo de períodos anteriores a 2007, mas sim na adição aos lucros apurados nos anos-calendário de 2008 e 2009, em face do não reconhecimento de compensação de prejuízos da controlada no exterior em períodos anteriores.

A fiscalização não poderia questionar o montante de prejuízos apurados pela controlada (BFI) em anos anteriores a 2007 e 2008, como de fato não o fez, mas tinha o poder-dever de exigir a comprovação desses resultados para que pudessem ser deduzidos das bases de cálculo a serem adicionadas nos anos-calendário 2008 e 2009. A partir da utilização desses prejuízo é que começou a fluir o prazo decadencial para o Fisco revisar tais apurações.

Processo nº 16561.720031/2012-15
Acórdão n.º 1302-001.844

S1-C3T2
Fl. 691

Assim, não há que se falar em ocorrência da decadência, pois os fatos geradores ocorridos em 31/12/2008, considerado o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º do CTN, tem seu termo final em 31/12/2013.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a validade da compensação dos prejuízos fiscais apurados nos anos calendário 2005 (US\$ (US\$ 34.915.030,47) e 2006 (US\$ 30.934.179,91), que deverão ser excluídos das bases de cálculo apuradas no lançamento do IRPJ e da CSLL (infração 01), devendo a unidade da RFB responsável pelo controle do crédito tributário, proceder, em consequência, aos ajustes necessários com relação aos valores lançados a título de glosa de compensação de prejuízos e de base de cálculo negativa de CSLL de anos anteriores (infração 02).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado