



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.000062/2009-32
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-001.181 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de janeiro de 2024
Assunto TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL
Recorrente ITAUSA-INVESTIMENTOS ITAU S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Marcio Avito Ribeiro Faria (suplente convocado(a)), Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcio Avito Ribeiro Faria.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-34.977, proferido pela 5ª Turma da DRJ/SP1, que, por unanimidade de votos, considerou PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando ao final:

Em ação fiscal empreendida junto à contribuinte acima identificada, originada pelo MPF nº 08.1.71.002007.00113-8, de 03/09/2007, e substituído pelo MPF nº 08.1.71.00200900260-3, de 04/12/2009, foi lavrado Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 325/327) decorrente de glosa de compensação indevida de imposto de renda incidente no exterior, relativa ao ano-calendário de 2004.

2. Os fatos que ensejaram a autuação encontram-se descritos a fl.326:

“001 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

Fl. 2 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.000062/2009-32

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR..

Glosa da compensação em razão do não atendimento, por parte da empresa, dos requisitos legais necessários, conforme termo de fiscalização em anexo.

Fato Gerador Valor tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2004 R\$ 2.307.625,48 75,00

3. Diante dos fatos acima descritos, foi lavrado auto de infração para a constituição de crédito tributário relativo ao IRPJ nos seguintes valores:

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em R\$
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)	§ 2º e caput do art. 26 da Lei nº 9.249/95, inciso II do § 2º do art. 16 da Lei nº 9.430/96.	2.307.625,48
Juros de Mora (calculados até 30/11/2009)	Art. 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	1.434.189,23
Multa Proporcional	Art. 44, I, da Lei nº 9.403/96.	1.730.719,11
TOTAL		5.472.533,82

4. Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal lavrado em 09/12/2009 (fls. 329/343):

4.1. o MPF nº 08.1.71.002007.00113-8 foi instaurado em virtude de infrações apurados em fiscalização anterior, iniciada pelo MPF nº 08.1.71.002005.00172-6 e a qual culminou com a lavratura de autos de infração relativos aos anos-calendários de 2001, 2002 e 2003;

4.2. em 10/11/2007, a contribuinte tomou ciência do MPF nº 08.1.71.00200700113-8 e foi intimado a informar, dentre outros itens, sobre suas participações empresariais no exterior, bem como a apresentar demonstrações financeiras nas moedas locais e a conversão em reais. Na ocasião, a contribuinte apresentou documentação relativa às empresas ZUX CAYMAN, sobre cujo capital social detinha participação de 100%; e ITAUSA EUROPA — Investimentos SGPS, antiga Itaúsa Madeira Invest. SGPS, sobre a qual detinha 12,13% de participação, conforme informado na DIPJ 2005 retificadora, ND 1343284;

4.3. em 16/12/2008, em resposta à segunda intimação do MPF nº 08.1.71.00200700113-8, a contribuinte apresentou cópias dos pedidos de compensação do saldo negativo de imposto de renda apurado no ano-calendário de 2004;

4.4. na fiscalização anterior, MPF nº 08.1.71.002005.00172-6, cujos elementos e dados colhidos foram utilizados na presente autuação, a contribuinte, indagada a respeito das retificações implementadas em sua DIPJ 2005 original, esclareceu que "sobre o lucro declarado anteriormente, foram acrescidos os valores de imposto de renda pagos no exterior e, devido ao que prevê o artigo 14 da IN 213/02 de que o imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e pago relativamente a rendimentos de ganho de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil."

A contribuinte havia somado aos "Lucros Disponibilizados no Exterior" o montante de R\$ 1.322.706,80, alterando o valor declarado na linha 05, Ficha 9A, de R\$ 11.863.724,51 para R\$ 13.186.431,31;

4.5. com base no organograma "Resumo das empresas do grupo Itausa e BPI" elaborado pela contribuinte para o ano de 2004, reproduzido a fl. 333, a autoridade fiscal constatou que parte dos impostos foram pagos por empresas controladas indiretamente pela contribuinte, em desacordo com a legislação regente;

4.6. a autoridade fiscal apontou que, se a contribuinte acrescentou aos lucros somente o valor de R\$ 1.322.706,80 a título de imposto de renda pago no exterior, não poderia

descontar do IR devido o valor de R\$ 2.307.625,48 a esse título, tal como preenchido na linha 12 da Ficha 12A – Imposto pago no exterior sobre Lucro, Rendimento e Ganho de Capital;

4.7. a fls. 335/337, foram feitos os cálculos dos impostos pagos no exterior pelas empresas que a fiscalizada detém participação indireta: Banco BPI (EUA) e suas controladas; IPI Itausa Portugal, Banco Itaú Europa e Itaúsa Portugal – e participação direta: a Itaúsa EUROPA, ex-Itausa MADEIRA. Segundo a autoridade fiscal, a fiscalizada poderia compensar somente R\$ 4.525,28 de IR pago no exterior, que foi recolhido por coligada direta, a Itaúsa EUROPA, visto que os demais recolhimentos de IR, que somam R\$ 1.322.157,22 (um milhão, trezentos e vinte e dois mil, cento e cinquenta e sete reais e vinte e dois centavos), foram efetuados por controladas e coligadas indiretas;

4.8. verificou-se, ainda, que a contribuinte utilizou a totalidade do saldo negativo de IR apurado na DIPJ 2005 retificadora, de R\$ 71.712.027,42 (setenta e um milhões, setecentos e doze mil, vinte e sete reais e quarenta e dois centavos) em processos de compensação;

4.9. além da glosa da dedução sobre o IR devido a título de IR pago no exterior por empresas que não são controladas diretamente pela fiscalizada, de R\$ 2.307.625,48, (item 3.12, fl. 341), foi também glosado o valor de R\$ 598.581,32 (quinhentos e noventa e oito mil, quinhentos e oitenta e um reais e trinta e dois centavos) que foi deduzido do saldo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido naquele ano (DIPJ n.º 1343284 ano-calendário 2004, ficha 17, linha 45), como reflexo da infração principal, formalizando o processo administrativo n.º 16643.000060/2009 –43.

5. Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 09/12/2009 (fl. 325), a interessada apresentou, em 08/01/2010 (fl. 345), a impugnação de fls. 345/353, acompanhada dos documentos de fls. 354/385, na qual apresenta as alegações abaixo sintetizadas:

Nulidade do Auto de Infração:

5.1. o lançamento é nulo por ausência de motivação, nos termos do artigo 10, inciso IV, do Decreto 70.235/72, visto que os dispositivos legais trazidos pela fiscalização para fundamentar a autuação (§ 12 do artigo 14 da IN SRF n.º 213/02, o § 2º e o caput do artigo 26 da Lei n.º 9.249/95 e o inciso II do § 2º do artigo 16 da Lei n.º 9.430/96) nada dispõem sobre a impossibilidade de compensação, no Brasil, do imposto pago no exterior pelas controladas e coligadas indiretas. (347);

5.2. o único argumento que ensejou a presente autuação foi a "indevida" compensação do imposto pago no exterior pelas controladas e coligadas indiretas, não tendo a fiscalização alegado que a compensação realizada pelo Impugnante excedeu ao valor do imposto de renda devido no Brasil;

5.3. também não há como se alegar ofensa ao inciso II do § 2º do artigo 16 da Lei n.º 9.430/96, pois todos os impostos pagos no exterior foram devidamente comprovados, e isso não é questionado pela Fiscalização;

5.4. o artigo 16 da Lei n.º 9.430/96 também não impede a compensação do imposto pago no exterior pelas controladas e coligadas indiretas, desde que atendidos os requisitos normativos para tanto;

Possibilidade de compensação do imposto pago no exterior pelas controladas e coligadas indiretas:

5.5. o artigo 14 da IN n.º 213/02, que trata da "compensação do imposto pago no exterior e do imposto de renda devido no Brasil", estabeleceu em seu § 6º que:

"Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.000062/2009-32

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas pais tenha participação societária."

5.6. o § 10, inciso I, do artigo 14 da IN n.º 213/02 é expresso ao afirmar que, para fins de compensação, deve-se considerar "o imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real"

5.7. para manter a harmonia da IN n.º 213/02, outra conclusão não se chega sendo a de que na expressão "imposto pago no exterior" também está incluído o imposto pago pelas controladas e coligadas indiretas, conforme determinado pelo 6º do artigo 14, já que na apuração do lucro real da Impugnante foram considerados os resultados auferidos por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, ainda que indiretas tal como determinado nos §§ 6º e 7º do artigo 1º (item 28, fl. 351);

5.8. o auto de infração deve ser julgado insubsistente, pois, além de ignorar o artigo 14 da IN n.º 213/02, ignorou também o disposto no artigo 1º, §§ 6º e 7º, que somente tem sentido se o controlador no Brasil puder compensar todo o imposto pago no exterior.

Equívoco no valor do IRPJ lançado:

5.9. a diferença entre o reconhecido em 2004 no importe de R\$ 1.322.706,80 e o glosado (R\$ 2.307.625,48) foi efetivamente adicionado ao lucro do ano-calendário de 2003, ano em que disponibilizado e reconhecido no Brasil lucros do exterior no valor de R\$ 5.884.550,63 e imposto pago no exterior no importe de R\$ 1.655.949,98, cujo total de R\$ 7.540.500,61 foi oferecido à tributação, conforme se verifica da ora anexada Ficha 09A/Linha 05 — Lucros Disponibilizados do Exterior (doc). Essa diferença somente não foi compensada no próprio ano-calendário de 2003 porque neste ano o Impugnante logrou apurar prejuízo fiscal e base negativa de CSLL;

5.10. destaca, ainda, que do total compensado em 2004 (R\$ 2.307.625,48 do IR devido + R\$ 598.581,32 da CSLL devida = R\$ 2.906.206,80), ainda remanesce um saldo de R\$ 72.449,98, pois o valor compensado em 2004 utilizou R\$ 1.655.949,98 referente ao ano-calendário 2003 e apenas R\$ 1.250.256,82 referente a 2004;

6. É o relatório. A seguir, o voto.

Na sequência, a DRJ deu parcial provimento à Impugnação apresentada, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2004

GLOSA. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO.

Indevida a compensação do imposto de renda incidente no exterior sobre o lucro de afiliadas, diretas ou indiretas, quando a contribuinte não comprova que apurou o lucro disponibilizado no exterior e o imposto a compensar na forma prevista pela legislação tributária.

ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO.

Cabe à impugnante comprovar, mediante documentação hábil e suficiente, a alegação de erro na apuração do crédito tributário constituído.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante regularmente constituído, fazendo juntada de prova adicional, e pugnano pelo provimento do seu pleito.

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.000062/2009-32

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo. Porém, do exame dos autos, considero que o processo ainda não reúne condições de julgamento, pelos motivos que passo a expor:

Dos Fatos

Consoante relatado, trata-se de lançamento para exigir Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 2004, acrescido de multa de ofício e juros de mora, decorrente da glosa de compensação do imposto de renda pago no exterior por empresas controladas e coligadas indiretamente, totalizando o montante de R\$ 5.472.533,82.

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
	Cod.Receita-DARF	Valor
IMPOSTO	2917	2.307.625,48
		Valor
JUROS DE MORA (calculados até 30/11/2009)		1.434.189,23
		Valor
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.730.719,11
		Total
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		5.472.533,82

Em procedimento de fiscalização, o contribuinte foi intimado a informar, dentre outros itens, sobre suas participações empresariais no exterior, bem como a apresentar demonstrações financeiras nas moedas locais e a conversão em reais. Na ocasião, o contribuinte apresentou documentação relativa às empresas ZUX CAYMAN e ITAUSA EUROPA, e, posteriormente, em nova intimação, apresentou cópias dos pedidos de compensação do saldo negativo de imposto de renda apurado no ano-calendário de 2004.

Na análise da documentação, e com base no organograma elaborado pelo próprio contribuinte, reproduzido à fl. 333, a Autoridade Fiscal entendeu que parte dos impostos foram pagos por empresas controladas indiretamente pelo contribuinte, em desacordo com a legislação.

Segundo a Autoridade Fiscal, se o Contribuinte acrescentou aos lucros somente o valor de R\$ 1.322.706,80, a título de imposto de renda pago no exterior, não poderia descontar do IR devido o valor de R\$ 2.307.625,48 a esse título, tal como preenchido na linha 12 da Ficha 12A – Imposto pago no exterior sobre Lucro, Rendimento e Ganho de Capital.

O Fisco fez os cálculos dos impostos pagos no exterior pelas empresas que a fiscalizada detém participação **indireta** (Banco PBI (EUA) e suas controladas; IPI Itausa Portugal, Banco Itaú Europa e Itaú Portugal), bem como participação **direta** (Itausa EUROPA), visto que os demais recolhimentos de IR, que somam R\$ 1.322.157,22, foram efetuados por controladas e coligadas indiretas. Além disso, constatou-se que o contribuinte utilizou a

Fl. 6 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.000062/2009-32

totalidade do saldo negativo de IR apurado na DIPJ 2005 retificadora, de R\$ 71.712.027,42, em processos de compensação.

Além da glosa da dedução sobre o IR devido a título de IR pago no exterior por empresas controladas indiretamente pela fiscalizada (de R\$ 2.307.625,48), foi também glosado o valor de R\$ 598.581,32, que foi deduzida do saldo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido naquele ano (AC 2004), como reflexo da infração principal, formalizando o processo administrativo n.º 16643.000060/2009-43.

Irresignado, o Contribuinte apresentou impugnação, pugnando pela nulidade do auto em questão, sob a alegação de ausência de motivação, e no mérito, defendeu-se aduzindo que a compensação realizado encontra amparo no ordenamento jurídico, bem como alegou equívoco no valor lançado de IRPJ para o ano de 2004; ao final, pugnou pelo cancelamento do auto.

Ao apreciar o pleito, a DRJ proferiu decisão, julgando procedente em parte o lançamento, para excluir do auto o valor relativo ao imposto de renda pago pela coligada direta no exterior, ensejando assim, a interposição do Recurso Voluntário.

Da Arguição de Nulidade

Preliminarmente, aprecio a arguição de nulidade por vício de motivação. A Recorrente insiste nessa alegação, defendendo que os dispositivos legais que fundamentaram o auto de infração não proibiam a compensação aqui no Brasil do imposto pago no exterior pelas suas controladas e coligadas indiretas. Dessa forma, não houve fundamento para justificar a autuação, o que acarreta a sua nulidade.

Equivoca-se. Os dispositivos legais aplicáveis ao caso, citados pela Autoridade Lançadora, guardam relação direta com os fatos descritos nos autos do presente processo administrativo fiscal, ao contrário do alegado pela Recorrente.

Eventual divergência entre a conduta do contribuinte e o entendimento da fiscalização no sentido da inexistência de permissiva legal para compensação de IR pago no exterior por coligadas e controladas indiretas **não** configurara ausência de motivação e, consequentemente, **não é** causa de nulidade do lançamento nos termos do artigo 10, inciso IV, do Decreto 70.235/72.

Com efeito, interpretações divergentes de texto legal, absolutamente, não resultam em hipóteses de nulidade, ainda que a tese defendida pelo contribuinte seja exitosa.

Se de um lado, sustenta a fiscalização que a legislação não permite a compensação de impostos pagos no exterior por controladas ou coligadas indiretas; e, de outro, o contribuinte advoga que essa espécie de compensação, por não haver vedação específica, seria permitida, uma vez que os dispositivos que tratam do procedimento não especificam ou restringem o alcance dos termos controladas e coligadas a apenas aquelas que tenham vínculo direto com a controladora, é controvérsia a ser dirimida na apreciação do mérito, não ensejando, uma vez mais, nulidade do lançamento.

Isto posto, rejeita-se tal alegação de nulidade.

Compensação do imposto Pago no Exterior pelas Controladas e Coligadas Indiretas / Conversão do Processo em Diligência:

A respeito dessa controvérsia, a decisão recorrida se manifestou nos seguintes termos;

22. No tocante à possibilidade de compensação do imposto pago no exterior pelas controladas e coligadas indiretas, à luz da legislação regente, verifica-se que assiste razão à interessada, mas desde que atendidos os requisitos legais para o exercício dessa pretendida compensação.

23. O alcance do conceito de sociedades controladas ou coligadas foi enfrentado em processo fiscal originado por autuação efetuada sobre empresa do mesmo grupo, a Itaúsa Export S/A, autos n.º 19515.004859/200962, os quais encontram-se pendentes de apreciação pelo e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

24. Naqueles autos, a suas fls. 927 e ss., a Procuradoria da Fazenda Nacional, em contra-razões ao recurso voluntário apresentado pela interessada, expôs as seguintes considerações a respeito do conceito de "sociedade controlada":

"A legislação interna de tributação universal não alcança tão-somente as sociedades controladas diretamente pela investidora brasileira, conforme o conceito legal de "sociedade controlada" definido pela Lei n.º 6.404/76, e absorvido integralmente pela legislação fiscal.

Com efeito, para fins societários a sociedade controlada é aquela na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores, nos termos dos arts. 116 e 243, § 2º, da Lei das S/A:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º (omissis)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

(grifos nossos)

Vale mencionar, por oportuno, a exposição de motivos atinente ao § 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404/76, verbis:

"[...] O conceito de sociedade controladora corresponde ao de acionista controlador, do parágrafo único do art. 116, com as adaptações necessárias para compreender quaisquer formas sociedades controladas (e não apenas a de companhia) e a possibilidade de controle indireto, através de cadeia ou pirâmide de sociedades. Além disso, não se requer, no caso de sociedades, o

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16643.000062/2009-32

efetivo exercício do poder de dirigir as atividades das sociedades controladas, que se presume nas relações intersocietárias."

(grifos nossos)

Na mesma linha, eis o que dispõe o Código Civil de 2002:

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II – a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

(grifos nossos)

É incontroverso, portanto, que a legislação societária equipara o controle direto ao indireto, equivale dizer, a definição legal de controlada engloba a sociedade controlada direta ou indiretamente. Por essa razão, a controladora brasileira é obrigada a avaliar pelo patrimônio líquido não apenas os investimentos detidos na controlada direta, mas também aqueles investimentos mantidos em controladas indiretas.

Nesse diapasão, cumpre salientar que esse conceito foi adotado sem ressalvas pelo direito tributário, na forma dos arts. 384 e 466 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 384. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei nº 6.404, de 1976, art. 248, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI):

I – em sociedades controladas;

(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 2º).

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade

(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

(grifos nossos)

Como se percebe, na esfera tributária também não há distinção entre controlada direta e indireta. Dessa forma, ao se referir a "sociedade controlada", a legislação fiscal alcança as empresas sujeitas ao controle direto ou indireto, sem qualquer diferenciação."

25. Comungando da exegese acima explanada, conclui-se que os lucros apurados pelas controladas ou coligadas indiretas devem ser considerados disponibilizados à

controladora no Brasil e, conseqüente e coerentemente, os impostos pagos sobre esses lucros podem ser compensados com o IRPJ e com a CSLL devida apurada no país, até o limite do valor efetivamente calculado sobre o lucro do exterior adicionado ao resultado da controladora, aspecto que deve ser comprovado pela contribuinte.

Nesta mesma direção, alega o contribuinte, desde a sua impugnação, que a legislação autoriza a dedução dos impostos pagos no exterior por empresa coligada ou controlada direta e indireta. Em suas palavras (texto retirado da impugnação: e-fls. 345 e seguintes):

"25. Ao computar os resultados auferidos por intermédio de controlada ou coligada indireta, no exterior, para efeito de determinação do lucro real da beneficiária no Brasil, nada mais lógico que todos os tributos pagos no exterior (e que estão computados no lucro real) sejam compensados, mesmo que tenham sido pagos por controladas e coligadas indiretas.

26. Foi por essa razão que o artigo 14 da IN n.º 213/02, que trata da "compensação do imposto pago no exterior em o imposto de renda devido no Brasil", estabeleceu em seu § 6º que:

"Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas país tenha participação societária."

27. Mais adiante, o § 10, inciso I, do artigo 14 da IN n.º 213/02 é expresso ao afirmar que, para fins de compensação, deve-se considerar "o imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real"

28. Para manter a harmonia da IN n.º 213/02, outra conclusão não se chega sendo a de que na expressão "imposto pago no exterior" também está incluído o imposto pago pelas controladas e coligadas indiretas (conforme determinação do § 6º do artigo 14), já que na apuração do lucro real do Impugnante foram considerados os resultados auferidos por intermédio de filias, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, ainda que indiretas (conforme determinação do § 6º e § 7º do artigo 1º).

29. Ora, se a própria IN n.º 213/02, normativo da Administração Fiscal que requer estrita obediência por parte de suas autoridades, permite a compensação do imposto pago no exterior pelas coligadas e controladas indiretas. Reconhecer a presente autuação como correta, e simplesmente ignorar o disposto no § 6º do artigo 14 da IN n.º 213/02, que permite a consolidação do imposto pago no exterior por controladas e coligadas indiretas para fins de compensação. Não obstante, e também ignorar o disposto no artigo 1º, §§ 6º e 7º da IN n.º 213/02, que somente tem sentido se o controlador no Brasil puder compensar todo o imposto pago no exterior.

Neste ponto, concordo com a decisão recorrida e com as razões de defesa do contribuinte. De fato, os §6º e 7º do art. 14, da IN SRF n.º 213/2002 explicita norma que garante a compensação pretendida pelo contribuinte. Confirma-se o dispositivo:

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

Fl. 10 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16643.000062/2009-32

§ 2º *O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.*

§ 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.*

§ 4º *A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.*

§ 5º *Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.*

§ 6º **A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.**

§ 7º **O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.**

§ 8º *Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.*

(destacamos)

Com efeito, além do caput garantir a possibilidade de compensação, o §6º determina que as *coligadas e controladas* deverão consolidar os tributos pagos, ainda que incidentes sobre os resultados *auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária*.

Veja-se que, na sequência, o §7º – sem fazer diferenciação entre diretas ou indiretas -, permite compensação dos tributos pagos no exterior, *sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital ofertados à tributação no Brasil*, não, portanto, havendo qualquer razão para **excluir** dessa ampla determinação as montas recolhidas pelas entidades estrangeiras, com relações societárias *indiretas* com a empresa nacional.

Esta regra de proporção da compensação dos tributos pagos no exterior com os lucros ofertados à tributação doméstica acaba por confirmar a prescrição do *caput* e do parágrafo anterior.

Assim, a prevalência da negativa imposta à Contribuinte implicaria em verdadeiro desequilíbrio e rompimento da simetria estabelecida nessa sistemática de tributação, minuciosamente regulada na Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Veja-se que a matéria jurídica sob regramento por tal veículo infralegal (IN 213/2002 está inculpada, há muito, no art. 26 da Lei nº 9.249/95 – igualmente -, sem qualquer *discrímen* ou exceção aos tributos pagos pelas controladas ou coligadas *indiretas* estrangeiras.

Logo, assiste razão à interessada, impondo-se o reconhecimento da possibilidade de compensação do imposto pago no exterior pelas controladas e coligadas *indiretas*.

Dito isso, e analisando o Recurso Voluntário em confronto com o Acórdão recorrido, verifico que, de acordo com a DRJ, a procedência do lançamento foi fundamentada na ausência de documentação válida e hábil, em desacordo com as exigências da legislação acerca da compensação de tributos pagos no exterior.

Fl. 11 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16643.000062/2009-32

Desta forma, a questão em debate passa a ser de cunho puramente documental, cingindo-se à existência ou à regularidade formal das provas. Confira-se, exemplificadamente, alguns trechos do Acórdão recorrido:

30. Ainda que se reconheça, em tese, o crédito sobre impostos pagos por controladas e coligadas indiretas, a compensação de impostos pagos no exterior não se restringe apenas à apresentação de comprovantes de impostos pagos no exterior por controladas e coligadas, mas também, de sua relação com o respectivo lucro disponibilizado, como se passa a analisar.

31. A demonstração exigida, que permite verificar a vinculação dos impostos e dos respectivos lucros disponibilizado, consiste na individualização dos tributos pagos pelas afiliadas no exterior, que é decorrência lógica da individualização dos resultados das afiliadas na composição do resultado da contribuinte no Brasil, determinada pelo inciso I do artigo 16 da Lei nº 9.430/96, in verbis:

“Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I – considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

(...)”

32. A individualização dos lucros auferidos no exterior coaduna-se com o previsto no inciso II do § 2º do artigo 25 da lei nº 9.249/95, que determina a adição dos referidos lucros ao lucro líquido da controladora, para determinação do lucro real, na proporção da participação societária:

[...]

36. A interessada em questão efetivamente adicionou ao seu lucro apenas os lucros apurados por suas controladas diretas, ou seja, a única forma de ela ter reconhecido os lucros das controladas indiretas seria por intermédio da consolidação desses lucros nos lucros das controladas diretas. Assim, a impugnante teria que apresentar documentos hábeis a comprovar em que medida os lucros das controladas indiretas foram consolidados no resultado da controlada direta, cujos lucros foram adicionados na DIPJ da interessada.

37. No caso, a demonstração de resultado e os balanços apurados pela coligada direta Itaúsa Europa não contêm a necessária individualização dos lucros auferidos pela Itaúsa Portugal (coligada indireta da autuada), os quais poderiam justificar o montante de impostos apropriados pela impugnante.

38. Tampouco foram apresentadas as demonstrações financeiras das demais afiliadas indiretas sobre cujos lucros teriam sido recolhidas as demais parcelas de impostos pretendidas, conforme organograma apresentado pela contribuinte, a fl. 158.

39. A interessada, além de não apresentar as demonstrações de suas afiliadas indiretas, não logrou comprovar ter escriturado, separado e discriminado em sua contabilidade as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior, de forma a permitir a correta identificação dos valores e as operações realizadas, pois não apresentou cópias do livro Diário, embora intimado a tanto.

40. Assim, a interessada não atendeu aos §§ 5º a 7º do artigo 6º da IN 213/2002 e, conseqüentemente, não faz jus à compensação dos impostos pagos por afiliadas indiretas.

Exatamente por isso, para contrapor as razões da decisão de primeira instância, o contribuinte faz juntada de documentos complementares, tais como balancetes, balanços

Fl. 12 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16643.000062/2009-32

patrimoniais, demonstrações de resultado, controles contábeis, comprovantes de arrecadação de imposto pago no exterior, etc.

Tais documentos devem ser admitidos por dois fundamentos.

Primeiro, em razão da exceção prevista na alínea “c”, do §4º, do artigo 16, do Decreto n.º 70.235/72, posto que tais documentos visaram contrapor as razões da decisão de primeira instância, de insuficiência probatória dos documentos anteriormente juntados, visto que os documentos até então carreados aos autos, na ótica da DRJ, não se prestam para comprovar o direito alegado pelo contribuinte.

Segundo, em razão do prestígio aos princípios da verdade material, da racionalidade, da formalidade moderada e o da própria efetividade do processo administrativo fiscal.

Com efeito, de acordo com esse mesmo Decreto n.º 70.235/72, artigo 18, pode o julgador, espontaneamente, em momento posterior à impugnação, determinar a realização de diligência, com a finalidade de trazer aos autos outros elementos de prova para seu livre convencimento e motivação da sua decisão. Se isso é verdade, porque não poderia o mesmo julgador aceitar provas, ainda que trazidas aos autos após à Impugnação, quando verificado que são pertinentes ao tema controverso e servirão para seu livre convencimento e motivação da decisão?

A rigidez na aceitação de provas apenas em um momento processual específico não se coaduna com a busca da verdade material, que é indiscutivelmente informador do processo administrativo fiscal pátrio.

Por essa razão, compreendo que, existindo matéria controvertida, e o contribuinte traz novos elementos de provas relacionados a essa matéria, de modo a corroborar, materialmente, com o desfecho da lide, ainda que as apresente após sua Impugnação, no caso, juntamente como o Recurso Voluntário, não deve estas provas ser desconsideradas pelo julgador administrativo, em face do momento processual em que ocorre a juntada.

Note-se que a possibilidade de conhecer de elementos de provas trazidos posteriormente à impugnação, não só representa uma medida de racionalização e maximização da efetividade jurisdicional do processo administrativo fiscal, como também representa um positivo reflexo na redução da judicialização de litígios tributários.

Nestes termos, por ambos motivos, os documentos apresentados devem ser admitidos e apreciados.

Tendo em vista a admissão dos documentos acostados aos autos, inclusive, sem que a fiscalização tenha se manifestado sobre eles, mostra-se necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem adote os seguintes procedimentos:

1) Analise toda a documentação acostada aos autos, a fim de verificar se ela demonstra a segregação percentual do imposto pago no exterior pelas empresas controladas e coligadas indiretas, e se foi utilizado pela Recorrente proporcionalmente à sua participação em cada uma delas.

2) Analise a documentação acostada, quanto ao cômputo do lucro das empresas em que a Recorrente detém participação indireta, bem como verificar se ela comprova a efetividade dos pagamentos efetuados no exterior, referentes ao anos-calendário de 2003 e 2004.

Fl. 13 da Resolução n.º 1301-001.181 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16643.000062/2009-32

3) Na análise da documentação, a Autoridade responsável pela diligência verificará se o lucro apurado pela Itaúsa Europa (direta de 1º grau) abarca não só o lucro decorrente de suas atividades, mas o resultado positivo de equivalência das controladas indiretas, devidamente tributados para fins de IRPJ e CSLL.

4) Fundamente em Relatório, de forma detalhada, as conclusões obtidas, apontando as eventuais falhas probantes da documentação trazida, justificando.

5) Após o término do Relatório, deve ser dado vista à Recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal, sobre seu conteúdo, e posteriormente, retorne-se os autos à 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF para continuidade do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza