



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

Processo n° 10980.724003/2011-61
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1401-002.353 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2018
Matéria GANHOS DE CAPITAL / LUCROS NO EXTERIOR
Embargante RUMO S/A, NOVA DENOMINAÇÃO DE ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO JULGADO. CABIMENTO.

São cabíveis embargos de declaração para suprir omissão de acórdão. Os embargos são acolhidos para integrar os fundamentos eivados de omissão. Quando as omissões constatadas não tiverem o condão alterar a decisão embargada, não serão concedidos efeitos infringentes; mas, ao contrário, tais efeitos deverão ser concedidos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

GANHO DE CAPITAL. ALTERAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. DIMINUIÇÃO SIMULTÂNEA DO VALOR DE VENDA E DO CUSTO CONTÁBIL. ERRO DE FATO QUE OCASIONOU ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DE PARTE DO LANÇAMENTO.

A diminuição do valor de venda de um investimento, para fins de apuração do ganho de capital, efetuada pela DRJ, não requer a necessidade de outro lançamento fiscal, pois trata-se de correção de erro de fato em que a empresa é a beneficiária do ajuste. Por outro lado, a diminuição do custo contábil do mesmo investimento efetuada pela DRJ corresponde a alterar o critério jurídico do lançamento, e independe de que a diminuição do valor de venda tenha "compensado" a redução do valor contábil. Desta feita, impende-se restabelecer o valor do custo contábil utilizado pela fiscalização no lançamento fiscal.

LUCROS NO EXTERIOR. EMPRESA SITUADA NO URUGUAI. ART. 74 DA MP N° 2.158-35/2001. ADI 2.588/DF.

Nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, cuja constitucionalidade foi confirmada pelo STF por meio da ADI nº 2.588/DF, o lucro de empresa controlada considera-se disponibilizado na data da apuração do balanço da controlada no exterior. No mesmo átimo, a empresa controladora situada no Brasil deve adicionar tal lucro do exterior na base de cálculo do IRPJ a ser tributado internamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os presentes embargos para suprir as omissões destacadas, com efeitos infringentes em relação ao ganho de capital e sem efeitos infringentes em relação à omissão de lucros apurados por controlada no exterior, nos termos do voto do Relator. Ausente momentaneamente a Conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à Conselheira Livia De Carli Germano), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração promovidos pela empresa Rumo S/A, por omissões e obscuridade contidas no acórdão nº 1401-001.396, de 4 de março de 2015, proferido por esta turma ordinária.

A empresa embargante alega a existência das seguintes omissões e obscuridades, conforme consta no despacho que admitiu parte dos Embargos:

a) omissão quanto à inexistência de ganho de capital na alienação da BF e da NOVOESTE – impossibilidade de inovação do critério jurídico pela DRJ;¹

¹ "Contudo, em nenhum momento foram discutidas as alegações da Embargante a respeito da impossibilidade de alteração de critério jurídico pela DRJ na consideração das parcelas - valor de alienação e custo de aquisição - que servem de base ao cálculo do alegado ganho de capital." (e-fls. 1.673)

- b) omissão quanto à fundamentação da decisão embargada;²
- c) omissão quanto aos lucros apurados por controlada no Uruguai;³
- d) omissão quanto à ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa; e
- e) obscuridade quanto ao ganho de capital.⁴

Os Embargos foram aceitos em relação às seguintes omissões apontadas:

(a) omissão quanto à inexistência de ganho de capital na alienação da BF e da NOVOESTE - impossibilidade de inovação do critério jurídico pela DRJ.

Quanto a este item, foi consignado no despacho de admissibilidade dos Embargos que a decisão embargada não abordou os seguintes tópicos do Recurso Voluntário (e-fls. 1.219 a 1.225):

2.1.1 - Reconhecimento do equívoco na apuração da base de cálculo pela DRJ – novos argumentos para tentar “salvar” os lançamentos

e

Da impossibilidade de inovação do critério jurídico efetuada pela DRJ

(c) omissão quanto aos lucros apurados por controlada no Uruguai

Quanto a este item, foi consignado no despacho de admissibilidade dos Embargos que a decisão embargada não abordou os seguintes tópicos do Recurso Voluntário (e-fls. 1.336 a 1.349):

2.5.2 – Da inconstitucionalidade e ilegalidade da tributação automática dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior – impossibilidade de tributação dos lucros auferidos pela controlada uruguaia da Recorrente

2.5.2.1 – Da evolução legislativa quanto à tributação de lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior

2.5.2.2 – Da inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 – violação aos conceitos de renda e lucro

2.5.2.3 – Da ficção de disponibilização dos lucros – ofensa aos princípios da capacidade contributiva e efeito confiscatório

² "Trata-se, à toda evidência, de clara omissão a ser suprida por este E. CARF, na medida em que o Conselheiro Relator deixou de analisar e fundamentar o caso colocado sob seu julgamento, para simplesmente transcrever o arrazoado utilizado pela instância inferior, sob pena de nulidade do julgado." (e-fls. 1.674)

³ "Após esse parágrafo introdutório, os lucros auferidos pela Boswell, controlada uruguaia da Embargante, não voltam a ser mencionados, o que representa, novamente, hialina omissão que não pode ser admitida." (e-fls. 1.677)

⁴ "Trata-se, a toda prova, de obscuridade constante do acórdão embargado, na medida em que não estão claras as razões pelas quais o Conselheiro Relator considerou que o argumento da Embargante, no que diz respeito à inexistência de ganho de capital, não poderia ser aceito." (e-fls. 1.681)

Quanto aos demais itens do auto de infração, no despacho de admissibilidade dos Embargos entendeu-se que não houve omissões ou obscuridade no acórdão embargado.

Pois bem.

Como relação às duas infrações, que serão objeto destes Embargos, convém reproduzir os argumentos trazidos pela ora embargante em sua peça recursal:

INFRAÇÃO "A" - GANHO DE CAPITAL (BASE DE CÁLCULO)

2.1.1 - Reconhecimento do equívoco na apuração da base de cálculo pela DRJ – novos argumentos para tentar “salvar” os lançamentos

No recurso voluntário, a ora embargante reproduz trecho de Termo de Verificação Fiscal e apresenta seus argumentos quanto ao fundamento utilizado pela DRJ (e-fl. 1.220 a 1.224):

e.5) Da apuração do Ganho de Capital

180. Conforme demonstrado no item 157, quando da operação de compra da **BF** e da **Novoeste** em junho de 2006, o valor do custo de aquisição (**ágio**) apurado e registrado na contabilidade da **ALL** foi de **R\$ 2.109.010.167,04**.

181. De acordo com o exposto nos itens 170 e 171, uma vez que a venda das companhias **BF** e **Novoeste** deu-se pelo valor contábil, o valor da alienação foi de **R\$ 2.512.083.079,53**.

182. Desta forma, a **ALL** obteve na venda da **BF** e da **Novoeste**, um ganho de capital no valor de **R\$ 403.072.912,49**, o qual não foi adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2007, como previsto nos arts. 249, inciso II, 251, parágrafo único, 418 e 426 do RIR/99.

Conforme se verifica dos trechos acima transcritos, o Sr. Agente Fiscal entendeu que o ganho de capital (R\$ 403.072.912,49) seria apurado a partir da diferença entre o custo de aquisição (R\$ 2.109.010.167,04) e o valor de alienação (R\$ 2.512.083.079,53). Confira-se:

Valor de Alienação		R\$ 2.512.083.079,53
Custo Contábil	(-)	<u>R\$ 2.109.010.167,04</u>
Suposto Ganho de Capital		R\$ 403.072.912,49

Ao analisar a composição do suposto ganho de capital, verificou a DRJ o evidente equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal ao lavrar os presentes autos de infração. Contudo, ao invés de cancelar os autos de infração em função desse vício na apuração da base de cálculo dos tributos supostamente devidos, a DRJ entendeu por bem "corrigir" os lançamentos, para mantê-los, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

137. Da Análise dos autos chega-se à conclusão de que procede em parte o lançamento fiscal da infração em análise.

(...)

163. Dessa forma, voto por manter parcialmente a exigência, reduzindo para R\$ 394.901.618 o ganho de capital (considerando R\$ 2.186.474.845,00 como valor de alienação e R\$ 1.791.573.226,85 como custo contábil) apurado na alienação das

participações societárias das controladas Brasil Ferrovias S/A e Novoeste Brasil S/A (fls. 1.186).

Comparando-se os valores apurados pelo Sr. Agente Fiscal e os valores apurados (recalculados) pela DRJ, por meio do acórdão ora recorrido, verifica-se o reconhecimento do evidente equívoco cometido quando da lavratura dos autos de infração, os quais passaram a ser "corrigidos" pela decisão ora recorrida:

	Fiscalização	DRJ
Valor de Alienação	R\$ 2.512.083.079,53	R\$ 2.186.474.845,00
Custo Contábil	(-) R\$ 2.109.010.167,04	(-) R\$ 1.791.573.226,85
Suposto Ganho de Capital	R\$ 403.072.912,49	R\$ 394.901.618,15

De fato, verifica-se que a DRJ entendeu que o valor de alienação não foi o apurado corretamente pelo Sr. Agente Fiscal, **pois não se considerou a retificação do valor de integralização** realizada pela Recorrente:

"146. Assim, **entendo que cabe razão à impugnante no que se refere ao valor de alienação dessas participações societárias, pois deve ser considerada a integralização de R\$ 2.186.474.845,00 para o aumento de capital** da JPESPE Empreendimentos e Participações Ltda. constante da 2ª Alteração do Contrato Social desta (fls. 324-336), de 07/02/2008, porquanto o valor de integralização informado na 1ª alteração contratual (R\$ 2.512.083.080,00) foi retificado e não corresponde à operação realizada em 03/12/2007." (g.n.)

Ocorre que, de forma totalmente inusitada, a DRJ realiza nova interpretação dos dispositivos legais que fundamentaram a lavratura dos presentes autos de infração para "recompor" o custo contábil dos investimentos que foram alienados pela Recorrente. Confira-se:

161. Por conseguinte, para fins de determinação do ganho de capital, o valor contábil dos investimentos, em 03/12/2007, nas controladas Brasil Ferrovias e Novoeste Brasil é R\$ 1.791.573.226,85, correspondente à soma algébrica dos saldos das contas representativas do patrimônio líquido pelo qual o investimento foi registrado (contas 22.42.108 e 22.42.109) com os ágios apurados na aquisição desses investimentos (saldo ajustado das contas 13.10.325 e 13.10.326):

DISCRIMINAÇÃO	VALOR CONTÁBIL EM 03/12/2007 (R\$)		
	Provisão Passivo a Descoberto	Ágio	Total
Brasil Ferrovias S/A	-236.196.669,85	1.999.201.152,83	1.763.004.482,98
Novoeste Brasil S/A	-89.412.065,50	117.980.809,37	28.568.743,87
Total	-325.608.735,35	2.117.181.962,20	1.791.573.226,85

Ante o exposto, verifica-se que os créditos utilizados pela DRJ para a "apuração" da nova base de cálculo dos tributos supostamente devidos pela Recorrente são completamente distintos dos critérios utilizados pelo Sr. Agente Fiscal, o que demonstra a evidente "iliquidez e incerteza" aos autos de infração lavrados.

Contudo, inobstante o reconhecimento do equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal, decide a DRJ "recompor" a base de cálculo dos tributos supostamente devidos, sob novos argumentos que não foram utilizados para a lavratura dos autos de infração. Trata-se de evidente tentativa de "salvar" os presentes lançamentos, que não pode ser acolhida por esse E. Conselho.

De fato, verifica-se que a "fórmula" encontrada pelos Srs. Julgadores, na tentativa de salvar os autos de infração, foi a de realizar nova interpretação do artigo 426 do RIR/99, para desconstituir o custo contábil do investimento registrado pela Recorrente. Confira-se a redação do dispositivo:

Art. 425. O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (art. 418, par. 1º) (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, par. 3º).

(...)

*Art. 426. O **valor contábil** para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor **A** de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*

B *I - valor de patrimônio líquido pelo qual o **investimento estiver registrado** na contabilidade do contribuinte;*

C *II - **ágio** ou **deságio** na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;*

Segundo esse entendimento, conforme demonstrado, o custo de aquisição deveria ter sido deduzido do valor provisão para passivo a descoberto (no valor total de R\$ 325.608.735,35), por ser supostamente o **valor contábil (A)** para efeito de apuração do ganho de capital, nos termos do artigo 426 do RIR/99.

No entanto, esta interpretação não merece prosperar, pois apuração do **valor contábil do investimento (A) corresponde apenas ao valor do ágio registrado pela Recorrente (C), pois o ativo investimento não possuía valor de patrimônio líquido registrado na contabilidade (B).**

Dessa forma, é patente o equívoco cometido pela Turma Julgadora na decisão ora recorrida, pois pretende qualificar como "valor de patrimônio líquido do investimento" (conta de ativo) o "valor da provisão passivo a descoberto" (conta de passivo), o que demonstra a total insubsistência do novo argumento aduzido.

Contudo, mesmo que fossem corretos os novos argumentos levantados pela DRJ para tentar "salvar" os autos de infração lavrados, o que se admite apenas a título argumentativo, não merece prosperar o procedimento realizado na decisão ora recorrida, devendo ser reformada por esse E. Conselho.

Da Impossibilidade de Inovação do Critério Jurídico Efetuada pela DRJ

De fato, uma vez constituído o crédito tributário baseado em determinado critério jurídico, cabe à **Autoridade Julgadora**, além de determinar a realização de eventuais diligências e perícias, apenas a declaração: **(i) da total improcedência do lançamento; ou (ii) da sua procedência.**

Efetivamente, **a Turma Julgadora não tem competência para alterar os fundamentos jurídicos utilizados pela Fiscalização** (como ocorreu no presente caso), já que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, conforme preceitua os artigos 142 e 149 do CTN, bem como representa ato formal, dotado de requisitos próprios.

Em razão dessa previsão e das formalidades que são atribuídas ao lançamento, verifica-se que **a Turma Julgadora jamais poderia ter inovado no critério jurídico e nas fundamentações utilizadas pela Fiscalização** para apurar o suposto ganho de capital auferido pela Recorrente, por ser absolutamente incompetente para tanto.

Dessa forma, o que ocorreu no presente caso foi a evidente usurpação da competência outorgada à autoridade lançadora, uma vez que apenas os Auditores Fiscais podem realizar o lançamento tributário.

Logo, o aperfeiçoamento e a correção, pela Turma Julgadora, dos lançamentos primitivos, devem ser rechaçados de plano, conforme já se posicionou, reiteradas vezes, o antigo E. Conselho de Contribuintes, *verbis*:

(...)

A empresa alega em conclusão o seguinte:

Portanto, em razão da impossibilidade de a Turma Julgadora inovar o critério jurídico do lançamento, com a alteração da fundamentação legal com base em supostos vícios que foram manifestamente afastados pela fiscalização, aguarda a Recorrente que esse E. CARF reforme (parcialmente) a decisão ora recorrida para cancelar integralmente os créditos tributários exigidos por meio do presente processo administrativo.

INFRAÇÃO "C" - LUCROS DO EXTERIOR (URUGUAI)

A outrora recorrente traça histórico legislativo da tributação de lucros no exterior, pedindo pela aplicação de princípios que norteiam a tributação, como capacidade contributiva e não confisco, por entender que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 seria inconstitucional. Alega ainda que o art. 74 criou uma ficção jurídica de disponibilização de lucros, reforçando que há ofensa aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, o que deveria ser rechaçado pelo CARF.

Tendo em vista que o STF ainda não havia exarado decisão sobre a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF, e uma vez que havia previsão no Regimento do CARF par tanto, este processo foi sobrestado até a decisão da ADI nº 2.588/DF, ocasião em que o processo retornou para ser julgado. No julgamento, a turma deixou de enfrentar a questão postulada pela outrora recorrente.

Na análises destes Embargos, porém, fui sorteado para ser o Relator, uma vez que o conselheiro que foi relator no acórdão de recurso de ofício e voluntário teve seu mandato expirado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Os Embargos são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecidos.

INFRAÇÃO "A" - GANHO DE CAPITAL (BASE DE CÁLCULO)**Delimitação da Lide**

O que deve ser tratado em relação a esta infração é se a DRJ alterou o critério jurídico do lançamento fiscal e/ou se houve equívoco na apuração da base de cálculo do tributo que foi mantido pela DRJ.

Isto porque no acórdão nº 1401-001.396, de 04 de março de 2015, exarado por esta turma ordinária, em outra composição, não foram enfrentadas tais questões, apesar de terem sido trazidas pela ora embargante em sua peça recursal.

Entretanto, concluiu-se que o acórdão da DRJ representou o entendimento desta turma ordinária, manifestada em razão da análise do recurso de ofício. Quer dizer, o CARF percebeu que estaria correta a apuração da base de cálculo do ganho de capital apurada pela DRJ.

Desta forma, o que se deve avaliar é, partindo do entendimento firmado pela DRJ e convalidado por esta turma do CARF e comparando-o com os fundamentos do lançamento fiscal, se houve alteração no critério jurídico do lançamento e/ou houve equívoco na apuração da base de cálculo do tributo que foi mantido pela DRJ.

Comparativo de Base de Cálculo - Fisco x DRJ/CARF

Esse é o quadro que resume os valores da alienação e o custo contábil apresentados pela fiscalização e pela DRJ:

	Fiscalização	DRJ
Valor de Alienação	R\$ 2.512.083.079,53	R\$ 2.186.474.845,00
Custo Contábil	<u>(-) R\$ 2.109.010.167,04</u>	<u>(-) R\$ 1.791.573.226,85</u>
Suposto Ganho de Capital	R\$ 403.072.912,49	R\$ 394.901.618,15

Se olharmos somente para o ganho de capital, podemos constatar que a DRJ reduziu o valor do lançamento fiscal, o que aproveitaria à ora embargante.

De outra monta, se avaliarmos como o fisco e a DRJ chegaram na referida base de cálculo, vê-se a relevante discrepância entre os critérios adotados.

Na operação de reorganização societária, a formalização dos instrumentos contratuais deve ser contemporânea aos atos praticados. Não obstante esta regra, sabe-se que na prática nem sempre isso ocorre. Daí a necessidade de se avaliarem outras questões, para que se confirme a essência do negócio jurídico.

No caso concreto, a fiscalização não aceitou os ajustes efetuados após a aquisição das ações da Brasil Ferrovias e da Novoeste, por entender que os laudos que os suportavam também foram firmados em data posterior à operação societária.

Cálculos conforme fiscalização

Em relação ao valor de venda, a fiscalização considerou o montante de R\$ 2.512.083.079,53, que se refere ao aumento de capital da JPESPE com integralização das ações da Brasil Ferrovias e Novoeste Brasil.

Como valor contábil para ser deduzido do valor de venda, considerou o valor correspondente ao custo inicial do investimento, ou seja, R\$ 2.109.010.167,04 (formado pelo custo inicial + ágio (que comporta também o PL negativo)).

Capital Integralizado			
Corrigiu em 18/08/06, sendo	1.403.888.213,32	PL negativo	ágio
ÁGIO BRASIL	1.312.945.976,61	-677.704.514,81	1.990.650.491,42
ÁGIO NOVOESTE	90.942.236,71	-27.417.438,41	118.359.675,12
Valor Contábil (Fisco)			2.109.010.166,54

Cálculos conforme DRJ

A DRJ, por sua vez, considera como valor da venda o montante de R\$ 2.186.474.845,00, que é resultado do valor da subtração de R\$ 2.512.083.079,53 por R\$ 325.608.735,35, sendo que o valor de R\$ 325.608.735,35 se refere à provisão para passivo a descoberto que foi trazido após a operação de aquisição das empresas por meio de integralização de capital, e não foi aceito pela fiscalização.

Quanto ao custo, a DRJ também considera os custos trazidos após a operação de aquisição das empresas por meio de integralização de capital. Desta forma, para o cálculo do seu valor de venda e de seu custo serve-se do valor de R\$ 325.608.735,35, que é justamente o valor da Provisão para Passivo a Descoberto, que não havia sido anteriormente contabilizada, para o cálculo do valor a ser tributado, veja:

DISCRIMINAÇÃO	VALOR CONTÁBIL EM 03/12/2007 (R\$)		
	Provisão Passivo a Descoberto	Ágio	Total
Brasil Ferrovias S/A	-236.196.669,85	1.999.201.152,83	1.763.004.482,98
Novoeste Brasil S/A	-89.412.065,50	117.980.809,37	28.568.743,87
Total	-325.608.735,35	2.117.181.962,20	1.791.573.226,85

Repare que a DRJ excluiu tanto do valor de venda como do custo o montante referente ao passivo a descoberto decorrente de provisão que não havia sido constituída em época própria, qual seja, R\$ 325.608.735,35.

Quanto à redução do valor de venda do investimento, entendo correto o procedimento da DRJ e do CARF, pois apenas corrigiu-se o valor da base de tributação.

Entretanto, quanto à redução do custo contábil, entendo que a DRJ inovou no critério jurídico, aumentando o valor da base de tributação - mesmo que o saldo final da tributação tenha sido reduzido - e fazendo as vezes de autoridade lançadora.

Situação análoga seria se a DRJ entendesse que o investimento fora alienado por valor maior que o que constatou a fiscalização, e resolvesse "corrigir" a eventual falha no julgamento da impugnação.

Desta forma, reduzir o custo contábil ou majorar o valor da alienação do investimento, é de competência exclusiva da autoridade fiscal, e foge totalmente do conceito de correção de erro material.

Por outro lado, não se pode considerar o valor de venda conforme apurado pelo fisco, pois o valor foi consignado incorretamente, conforme reconheceu a DRJ e o CARF.

Diante do exposto, voto por acolher os embargos e atribuir, quanto a este ponto, efeitos infringentes, para considerar no ganho de capital o valor de custo apurado pela fiscalização e o valor de venda apurado pela DRJ.

Desta forma, o ganho de capital da referida operação será o seguinte:

R\$ 2.186.474.845,00

R\$ 2.109.010.167,04

R\$ 77.464.677,96

INFRAÇÃO "A" - OMISSÃO DE LUCROS APURADOS POR CONTROLADA NO URUGUAI

A embargante alega que a turma do CARF não se manifestou sobre a tributação dos lucros apurados por sua controlada no Uruguai, empresa Boswell, no montante de R\$ 8.667,10.

No voto da DRJ, houve o devido enfrentamento da matéria. Assim, por concordar com seus fundamentos, reproduzo trecho da decisão a quo e adoto-o como razão de decidir (e-fls. 1.170 e 1.173):

(início da transcrição do voto da DRJ)

105. Com relação à tributação dos lucros auferidos pela controlada uruguaia, discorre acerca do princípio da tributação em bases universais, em substituição ao princípio da territorialidade, antes vigente; que a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, tributa os lucros não disponibilizados pelas sociedades controladas ou coligadas sediadas no exterior; que a mera apuração do lucro líquido pela empresa coligada ou controlada sediada no exterior não acarreta, obviamente, a imediata possibilidade, para a empresa coligada ou controladora situada no Brasil, de dispor da renda (ou do lucro) de forma efetiva e atual; que a disponibilidade econômica ou jurídica ocorre, por exemplo, nas hipóteses previstas na Lei nº 9.532, de 1997 (pagamento ou crédito), mas nunca pela mera apuração do lucro líquido.

115. Por conseguinte, cabe manter a exigência relativa ao lucro disponibilizado de R\$ 8.667,10 no ano-calendário de 2006 pela controlada Boswells, localizada no Uruguai.

(término da transcrição do voto da DRJ)

Além do exposto, tenho a acrescentar que o art. 25 da Lei 9.249/1995 determina que os lucros das controladas no exterior deverão ser adicionados ao lucro líquido da controladora:

Lei nº 9.249, de 1995

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;(…) (destaquei).

O art. 74 da MP 2.158-35/2001, por sua vez, trata do momento da tributação dos lucros no exterior, veja:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

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

Em razão da celeuma surgida com a inauguração do referido art. 74, mormente pelo indicação do momento da disponibilização dos lucros, o STF foi acionado para se manifestar acerca da constitucionalidade do referido art. 74. Sem querer adentrar na discussão emergida com a referida ordem judicial, o STF definiu o caso conforme o que segue⁵:

⁵ extraído, no dia 11/09/2017, do seguinte endereço eletrônico:
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>

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);

(...)

Quanto às controladas sediadas em países sem tributação favorecida e as coligadas situadas em países com tributação favorecida, o STF não se manifestou na referida ADI 2.588/DF, deixando uma lacuna jurisprudencial no tratamento dispensado a estas empresas.

Após isso, no julgamento dos recursos extraordinários RE 541.090/SC (que analisou a situação de uma controlada residente em país sem tributação favorecida) e RE 611.586/PR (que analisou a situação de uma controlada residente em país com tributação favorecida - "paraíso fiscal") o STF se manifestou pela possibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 a controladas sediadas em país sem tributação favorecida. Veja-se a ementa dos dois precedentes:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. **Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido.** Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte.

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). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO “PARAÍSO FISCAL”. 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 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. 3. No caso em exame, a **empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como “paraíso fiscal”**. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Do resultado do julgamento, consignou-se a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. A única ressalva encontra-se no entendimento estabelecido pelo STF no julgamento da ADI 2.588/DF, e diz respeito às coligadas residentes em países sem tributação favorecida. Contudo, essa última hipótese não se aplica ao caso dos autos.

Desta forma, voto por acolher os embargos e não atribuir efeitos infringentes quanto a este ponto.

Conclusão

Diante do exposto, ACOLHO os presentes embargos para suprir as omissões destacadas, COM efeitos infringentes em relação ao ganho de capital, cuja base de lançamento (valor de alienação - [menos] custo) para a tributação do ganho de capital deve ser de R\$ 77.464.677,96, e SEM efeitos infringentes em relação à omissão de lucros apurados por controlada no exterior, mantendo, quanto aos demais pontos, a decisão exarada no acórdão nº 1401-001.396, de 04 de março de 2015, desta turma ordinária.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa