



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

Processo nº 13884.723267/2012-64
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-001.560 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2017
Matéria Adições não computadas no lucro real
Recorrentes EMBRAER S/A, CNPJ 07.689.002/0001-89
UNIÃO

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/12/2008

JULGAMENTO CONJUNTO DE PROCESSOS CONEXOS.

Os julgamentos do processo que trata das PER/Dcomp que requerem crédito de saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2008 e do que trata de lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL relativos ao mesmo período de apuração, só fazem sentido se concomitantes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO

A existência de Tratado para Evitar Bitributação, entre o Brasil e outro Estado não impede a autuação de lucros provenientes do exterior, provenientes desse Estado, pois a partir da fração dos lucros da controlada no exterior a que a controladora no Brasil tem direito, antes de descontado o imposto pago naquele Estado, efetua-se a apuração do IRPJ e CSLL devidos pela controladora no Brasil; dos valores de IRPJ e CSLL apurados, deduz-se o valor do imposto pago pela controlada no exterior; dessa forma, a controlada, é tributada pelo país de residência; a controladora no Brasil, recolhe sobre seus ganhos recebidos do exterior, permitida a compensação do que foi pago no exterior até o limite do devido no Brasil do total de IRPJ mais CSLL.

RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO NA CONTROLADA DIRETA.

A controlada 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.

METODO DA EQUIVALENCIA PATRIMONIAL - MEP

O MEP é uma imposição da legislação brasileira, que somente obriga a pessoa jurídica residente no Brasil a realizar sua escrituração contábil observando o MEP; portanto, cabe à controladora brasileira o trabalho de realizar a consolidação dos resultados do grupo empresarial, levando em conta os lucros obtidos tanto pelas controladas diretas quanto pelas indiretas.

CSLL. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

Descabe a adição à base de cálculo do IRPJ, do valor apurado de ofício de CSLL não registrada como custo ou despesa.

LUCRO CONTROLADAS. CONSOLIDAÇÃO.

Descabe a adição de custo do produto vendido proveniente de parte relacionada, se a correspondente receita da parte relacionada não foi excluída.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário e negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto da Relatora.

Fez sustentação oral o Dr. Roberto Quiroga, OAB/SP 83.755.

Apensar ao presente o processo nº 13884.723115/2012-61

(documento assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Paulo Jorge Gomes, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar. Declarou-se impedido o conselheiro José Roberto Adelino. Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata o processo de autos de infração que exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no montante de R\$7.380.890,45 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R\$2.445.651,88, págs. 992/1.003, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, e relativos ao ano-calendário 2008; as infração autuada foi: Adições não computadas no

lucro real; os motivos da autuação e descrição dos procedimentos de fiscalização constam do Relatório Fiscal de págs. 1.005/1.009.

2. Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, que foi julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Rio de Janeiro - DRJ/RJ1 no Acórdão nº 12-61.261 - 8ª Turma da DRJ/SPO, em 12 de novembro de 2013, que considerou a impugnação procedente em parte: afastou o lançamento de IRPJ e manteve o de CSLL e respectivos multa de ofício e juros de mora; as ementas esclarecem as razões:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008

LUCRO. CONTROLADA INDIRETA. TRIBUTAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. Ressaldados os casos em que demonstrada a ocorrência de planejamento tributário inoponível ao Fisco, os resultados fiscais das controladas indiretas devem ser consolidados no resultado da controlada direta, conforme determina o parágrafo 6º do artigo 1º da IN SRF n.º 213/2002.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/1996.

3. A DRJ/RJ1 recorreu de ofício ao CARF.

4. Cientificado em 19/11/2013, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de págs. 1.293/1.327, em 18/12/2013, tempestivo, resumido a seguir.

5. Que consta do Relatório de Revisão Interna de DIPJ ("Relatório Fiscal") e Relatório Fiscal - Auto de Infração ("Relatório AI"), que a Recorrente teria deixado de oferecer à tributação:

- a. > R\$ 15.586.962,83 de lucros auferidos no exterior pela controlada direta Embraer Aviation Europe ("EAE"), sediada na França;
- b. > R\$ 13.178.422,02, de lucros auferidos no exterior pelas controladas da Embraer Spain Holding ("ESH"), sediada na Espanha - as quais são, portanto, controladas indiretas da Recorrente, situadas em diversos países; e
- c. > R\$ 2.445.651,88 de CSLL sobre os lucros auferidos no exterior adicionados de ofício pela Fiscalização, considerado como indedutível da base de cálculo do IRPJ.
- d. > e que a fiscalização identificou que R\$ 1.591.475,01 foram adicionado em excesso, de lucros auferidos no exterior pela controlada Embraer Aircraft Holding (EAH), dos Estados Unidos, o que admitiu a dedução desse valor das bases de cálculo apuradas pela fiscalização.

6. Aponta que a adição dos lucros auferidos no exterior pelas controladas diretas e indiretas não resultou em IRPJ a pagar, mas apenas reduziu o seu saldo negativo de IRPJ, o que

levou à não homologação de parte dos créditos pleiteados pela Recorrente, ou seja, um único procedimento fiscalizatório resultou (i) na lavratura dos autos de infração que deram origem ao presente processo, bem como na (ii) não homologação parcial de compensações realizadas pela Recorrente.

7. Apresenta organograma à pág. 1.295 demonstrando as controladas:
- a. direta Embraer Aviation Europe SAS Holding (subsidiária) EAE - à qual estão ligadas as controladas indiretas
 - i. Embraer Aviation International SAS
 - ii. Embraer Europe SARL
 - b. direta Embraer Spain Holding Co SL (subsidiária) ESH - à qual estão ligadas as controladas indiretas:
 - i. ECC- Investment Switzerland, AG
 - 1. ECC-Insurance Switzerland, AG
 - 2. Embraer Finance Ltd
 - a. Embraer Merco S/a - EMS
 - ii. ECC - Leasing Co Ltd
 - iii. Air Holding SG PS SA
 - 1. OGMA
 - a. Listral Estruturas Aeronauticas S/A
 - iv. Harbin Embraer Aircraft Ind Co Ltd (JV Embraer - AVIC II)
 - v. EPH SGPG S/A
 - 1. Embraer Estruturas Metálicas S/A
 - 2. Embraer Estruturas de Compósitos S/A
8. Relata os argumentos que fundamentaram o Acórdão da DRJ/RJ1:
- a. sobre os lucros no exterior pelas controladas da ESH - Espanha, R\$13.178.422,02, em relação aos quais exonerou o lançamento;
 - b. sobre os lucros no exterior pela controlada direta da EAE - França, R\$15.586.962,83, em relação aos quais manteve o lançamento;
 - c. sobre a adição da CSLL apurada sobre os lucros auferidos no exterior, adicionados de ofício (R\$2.445.651,88), que cancelou;
 - d. duplicidade da cobrança do IRPJ, reconhecida.
9. Argumenta que a parcela do crédito tributário referente à CSLL sobre os lucros no exterior pela controlada direta da EAE - França, R\$15.586.962,83, mantida, também deve ser cancelada, porque: a) inexistência de previsão do Método de Equivalência Patrimonial-MEP nas legislações da Espanha e da França; b) foi incorreto o procedimento adotado pela fiscalização na consideração dos lucros auferidos pelas controladas indiretas; não tributação dos lucros auferidos pela controlada em países signatários de tratados contra bitributação; inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 - violação aos conceitos de renda e lucro; ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Método de Equivalência Patrimonial (MEP) nas legislações da Espanha e da França

10. Argumenta que, segundo o art. 6º da IN SRF nº 213, de 2002, *"as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio"*.

11. Porém as legislações espanhola e francesa possuem normas de cunho comercial que definem a forma de elaboração das demonstrações financeiras em seus territórios, mas nenhuma delas prevê a obrigação de as empresas ali sediadas adotarem o Método de Equivalência Patrimonial (MEP); ou seja, as legislações comerciais dos países onde estão domiciliadas a ESH e a EAE permitem que estas avaliem seus investimentos com base no custo de aquisição e, conseqüentemente, sem o reconhecimento resultados apurados por suas subsidiárias estrangeiras antes da efetiva distribuição dos lucros; o que evidencia que os lucros auferidos no exterior que devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Recorrente no ano-calendário de 2008 são apenas aqueles contabilizados pelas suas controladas diretas, ou seja, R\$ 21.380.107,35 da ESH e R\$ 2.040.992,99 da EAE, sendo indevida a adição dos lucros auferidos pelas suas controladas indiretas; na ausência de previsão legal para reflexo dos lucros auferidos por controladas indiretas em sua controlada direta por intermédio do MEP, conclui-se que tais montantes só deverão ser consolidados na controlada direta quando efetivamente disponibilizados a esta última.

12. Assim, impossível que a Recorrente reconheça os lucros das suas controladas indiretas, tendo em vista que estes valores não foram efetivamente disponibilizados às suas controladas diretas (ESH e EAE) e tampouco poderiam estar refletidos nestas pelo MEP, na medida em que nas legislações comerciais dos países onde estão sediadas a ESH e a EAE não existe previsão que as obrigue a adoção deste método.

13. Portanto, a lavratura dos autos de infração originários do presente processo está completamente equivocada, razão pela qual se requer que este E. Conselho (i) cancele integralmente os referidos autos de infração em face da iliquidez e incerteza dos lançamentos; ou, subsidiariamente, (ii) reconheça a necessidade de reapuração do IRPJ e da CSLL para desconsiderar os efeitos da adição dos lucros auferidos pelas controladas indiretas indevidamente e adicionados ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL, por um lapso, pela Recorrente, procedimento que resultou em uma antecipação do oferecimento de tais valores à tributação.

Incorreto o procedimento adotado pela fiscalização na consideração dos lucros auferidos pelas controladas indiretas

14. Que adicionou ao lucro real do ano-base de 2008, o lucro apurado no balanço consolidado da controlada direta na Espanha, a ESH, R\$ 256.286.116,21; e demonstrou à fiscalização que este valor foi fruto de um equívoco, sendo o montante correto a ser adicionado de R\$ 164.079.397,21, portanto, adicionou R\$ 92.206.719,00 (fls. 937 e 947) a maior; mas sua argumentação não foi aceita - Autoridade Fiscal disse que a Recorrente deveria ter adicionado R\$ 269.464.538,24, e lançou de ofício os tributos supostamente incidentes sobre a parcela de R\$ 13.178.422,02, que corresponde à diferença entre o montante apurado pela fiscalização (R\$ 269.464.538,24) e o valor que a Recorrente havia adicionado (R\$ 256.286.116,21).

15. Que a Turma Julgadora exonerou a cobrança de R\$ 13.178.422,02, por entender que o parágrafo 6º do art. 1º da IN/SRF nº 213/2002 determina a consolidação dos resultados na controlada direta; mas olvidou-se que tal determinação implica não apenas na exoneração do valor adicionado pela Fiscalização, mas também no reconhecimento de que o valor a ser

tributado pela Recorrente no Brasil a título de lucros auferidos no exterior seria de apenas R\$ 164.079.397,21.

16. Por isso, requer ao CARF que reconheça a correção da decisão da DRJ, com a consequente consideração da base o cálculo consolidada dos lucros auferidos no exterior pela ESH e suas controladas apresentadas pela Recorrente durante o procedimento fiscalizatório o que levará, consequentemente, ao cancelamento do crédito tributário mantido pela Delegacia de Julgamento tendo em vista a adição a maior no montante de R\$ 92.206.719.00.

17. Apresenta planilha fiscal de cálculo à pág. 1.301, para explicar que os valores da coluna "ELIMINAÇÃO PTE RELACIONADAS" se trata de exclusões que devem ser feitas para fins de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas (art. 250 da Lei das SA's e Pronunciamento Técnico CPC nº 36, Manual FIPECAFI, saldos e transações intersociedades), sem validade para fins fiscais e refaz a planilha à pág. 1.303 e conclui que, com isso, não se teria mais um valor a adicionar de R\$ 13.178.422,02, como pretendido pela Autoridade Fiscal, e sim um valor adicionado a maior de R\$ 83.445.679,35; chegar-se-ia a um lucro "oriundo do exterior" de R\$ 172.840.436,86 e, confrontando-se com o quanto já foi adicionado pela Recorrente (R\$ 256.286.679,35), conclui-se pela existência de um crédito no valor de R\$ 83.445.679,35; que somado ao valor de R\$ 1.591.475.01 que diz respeito à subsidiária americana EAH (reconhecido pela Fiscalização) e diminuído da parcela dos lucros da francesa EAE, supostamente não oferecidos à tributação, de R\$ 15.586.962,83. perfaz um crédito para a Recorrente de R\$ 69.450.191,53 de lucros no exterior adicionados a maior, alternativa que também leva a conclusão de que as autuações combatidas nestes autos são indevidas.

Não tributação dos lucros auferidos pela controlada em países signatários de tratados contra bitributação

18. Argumenta contra a tributação de lucros de controladas residentes em Países que possuem tratados com o Brasil, para evitar bitributação, mantidos pela DRJ, ao argumento de que o país sede da controladora está autorizado a cobrar a diferença entre o tributo devido em seu território e aquele pago no da controlada; que tal entendimento é errado e desrespeita o compromisso assumidos pelo Estado brasileiro; cita o tributarista alemão Klaus Vogel (VOGEL, Klaus. *Double Taxation Conventions*. 3. ed. Londres: Kluwer Law International, 1997, p. 27), de que as convenções para evitar a dupla tributação funcionam como uma máscara, que deve ser colocada sobre o direito interno. Assim, apenas os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por encontrarem-se exatamente abaixo dos buracos da máscara) são aplicáveis; os demais, não.

19. Sobre convenção entre o Brasil e a França, aplica-se tanto ao IRPJ, por previsão expressa, quanto à CSLL, por aplicação do § 2º do art. II da Convenção: "Artigo VII 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado (...)"; e se possuir estabelecimento no outro Estado, os respectivos lucros serão tributados naquele; e destaca que as controladas na França não são estabelecimento permanentes da Recorrente, nem possuem estabelecimentos permanentes no Brasil e os seus lucros devem ser tributados na França; transcreve Acórdãos do CARF; aduz que se admitido que os lucros auferidos por essas controladas fossem enquadrados, alternativamente, no artigo X da Convenção, que trata de dividendos, verifica-se que é inaplicável pois esse artigo X trata de dividendos efetivamente pagos e não a dividendos presumidamente imputados aos sócios ou acionistas.

20. Sobre convenção entre o Brasil e a Espanha, também se aplica ao IRPJ e à CSLL, por força do parágrafo 4º do artigo 2º da Convenção, de forma análoga à descrita para a França;

Portanto, tanto para os lucros auferidos, quanto para os dividendos distribuídos, o Brasil está proibido pela Convenção Brasil-Espanha de pretender qualquer tipo de tributação da controlada sediada neste País; tendo em vista a impossibilidade de tributação, no Brasil, dos referidos valores, deve ser reconhecido a adição a maior pela Recorrente dos lucros auferidos no exterior, com o que deverá ser cancelado integralmente o presente lançamento.

21. Sobre convenção entre o Brasil e a China, em relação à controlada ali domiciliada, e que foi tributada a título de resultado de equivalência patrimonial positiva, o Tratado se aplica tanto ao IRPJ quanto à CSLL, devido ao parágrafo 2º do artigo 2º, de forma análoga à descrita para a França e Espanha; assim, tendo em vista a impossibilidade de tributação, no Brasil, dos referidos valores, deve ser reconhecido a adição a maior pela Recorrente dos lucros auferidos no exterior, com o que deverá ser cancelado integralmente o presente lançamento.

22. Sobre convenção entre o Brasil e Portugal, em relação às controladas indiretas ali domiciliada, e que foram tributadas a título de resultado de equivalência patrimonial positiva, o Tratado se aplica tanto ao IRPJ quanto à CSLL, conforme determina o Protocolo do Tratado, de forma análoga à descrita para a França e Espanha; assim, tendo em vista a impossibilidade de tributação, no Brasil, dos referidos valores, deve ser reconhecido a adição a maior pela Recorrente dos lucros auferidos no exterior, com o que deverá ser cancelado integralmente o presente lançamento.

Inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 - violação aos conceitos de renda e lucro

23. Requer a aplicação dos princípios constitucionais que norteiam a tributação (e não que o CARF declare a inconstitucionalidade do artigo), pois a referida Medida Provisória, ao pretender tributar pelo IRPJ e pela CSLL algo que não representa efetivo acréscimo patrimonial, acabou por afrontar tanto o conceito de renda, previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, quanto o conceito de lucro, insculpido no art. 195 da Constituição Federal, pois a mera apuração do lucro líquido pela coligada ou controlada no exterior não acarreta, obviamente, a imediata possibilidade, para a coligada ou controladora, no Brasil, de dispor da renda de forma efetiva e atual; como consequência da ficção criada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01, ofende o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo Iº da CF, de 1988), pois alcança renda ainda não disponibilizada ao contribuinte, e o princípio de não exigência de tributo confiscatório (artigo 150, IV da CF de 1988), pois, nessa circunstância, o tributo passa a incidir sobre o patrimônio do contribuinte e não sobre os acréscimos patrimoniais.

Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

24. Assevera ser ilegal a cobrança dado que o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, pois prevê cobrança de juros de mora com base na taxa Selic e remete ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995 que, por sua vez, estabelece a aplicação de tais acréscimos apenas sobre os tributos e não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa, que é penalidade pecuniária em face de infração, e tributo é definido no art. 3º do CTN e não constitui sanção de ato ilícito.

25. A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, págs. 1.366/1.415, apresentou Contrarrazões ao Recurso do contribuinte, de que se destacam as seguintes considerações.

Contrarrazões ao Recurso Voluntário e Razões ao Recurso de Ofício.

26. Primeiramente apresenta as Contrarrazões ao recurso voluntário à infração de indevida exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos lucros obtidos por intermédio da controlada domiciliada na França Embraer Aviation Europe - EAE, lançamento este mantido pelo acórdão recorrido; que os argumentos da Recorrente de que: (a) que não se aplica o Método da Equivalência Patrimonial-MEP nas empresas sediadas na França; (b) os valores tributados com fundamento no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, correspondem ao lucro da controlada no exterior (EAE), e não da empresa brasileira autuada (Embraer SA); (c) o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, viola o § 1º do art. 7º do Tratado para evitar dupla tributação firmado entre o Brasil e a França. No entanto, conforme será demonstrado, não podem prevalecer as pretensões da contribuinte.

27. Acerca do MEP, explica que não é possível impor a aplicação do MEP a pessoa jurídica residente em país estrangeiro, porém a legislação brasileira determina que as pessoas jurídicas (brasileiras), que detenham investimentos relevantes em controladas ou coligadas diretas ou indiretas, estão obrigadas a avaliá-los pelo MEP; visa avaliar o valor do investimento detido pela controladora, considerados todos os lucros auferidos na cadeia de pessoas jurídicas que compõem o grupo empresarial.

28. E que a recorrente, equivocadamente, acredita que a consolidação dos resultados auferidos por controladas diretas e indiretas residentes no exterior deve ser feito pela controlada direta - no caso, a EAE. Conforme já explicitado, o MEP é uma imposição da legislação brasileira, que somente obriga a pessoa jurídica residente no Brasil a realizar sua escrituração contábil observando o MEP; portanto, cabe à controladora brasileira o trabalho de realizar a consolidação dos resultados do grupo empresarial, levando em conta os lucros obtidos tanto pelas controladas diretas quanto pelas indiretas. Implica dizer que, mesmo que a legislação francesa não exija que a EAE utilize o MEP, isso não afeta a obrigação da sua controladora residente no Brasil registrar e oferecer à tributação os resultados auferidos por intermédio das pessoas jurídicas controladas pela empresa francesa. Com efeito, essa é a consequência da aplicação do MEP, isto é, determinar o resultado auferido por todo o grupo empresarial, que deve ser vislumbrado como uma unidade econômica.

29. Sobre a aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158, de 2001, às controladas diretas e indiretas, destaca que a redação do dispositivo não faz qualquer limitação quanto ao conceito de pessoa jurídica controlada, referindo-se a "controlada ou coligada no exterior", e estas são conceituadas pelo § 2º do art. 243 da Lei das SA's, que abrange tanto a noção de domínio direto quanto indireto, assim como o art. 1.098 do Código Civil; assim o art. 74 da MP nº 158, de 2001, tem aplicação em caráter geral, sem diferenciar entre a modalidade direta ou indireta, além de que objetiva implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.

30. Aceitar a aplicação do dispositivo somente para as controladas diretas significaria esvaziar o sentido da norma, porque bastaria constituir pessoas jurídicas intermediárias - controladas diretas - entre a controladora brasileira e a subsidiária que concentra a produção de riqueza - que figuraria como controlada indireta. Diante disso, é fundamental para concretizar a finalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que a sua aplicação atinja controladas diretas e indiretas situadas no exterior.

31. Trata-se de uma regra que permite fixar um marco para a disponibilização de lucros e, com isso, sua inclusão na apuração do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada residente no Brasil. Esse é o núcleo da norma e é a partir dele que devem ser extraídos os efeitos tributários; para fins da incidência do IRPJ e da CSLL, a legislação brasileira criou uma presunção absoluta de que os lucros foram disponibilizados aos sócios brasileiros na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior; então, no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil - na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras. Assim, perde força a argumentação da contribuinte de que ainda não teria havido a disponibilização dos lucros para a controlada direta situada na França - EAE - e, por isso, não poderiam ser tributados os lucros auferidos por intermédio das controladas indiretas. Com efeito, para fins do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, basta a apuração do resultado no balanço da controlada - seja ela direta ou indireta - para que se considerem disponibilizados os lucros para a controladora residente no Brasil, considerados de forma individualizada, inciso 1 do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c os incisos I e II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995.

32. Sobre a tributação dos lucros auferidos por intermédio da controlada na França, aponta semelhança com o caso Eagle: empresa brasileira que possuía estrutura societária semelhante com a da Recorrente e, em relação à qual entendeu-se, no Acórdão nº 101-97.070 que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, poderia servir de fundamento para que, na apuração do IRPJ e da CSLL da Eagle, fossem incluídos os resultados auferidos por intermédio de sua controlada indireta residente no Uruguai, responsável pelo resultado operacional do grupo que concentrava os lucros do grupo, sendo que a controlada direta se situava na Espanha, e que havia sido interposta, sem motivo comercial, visando atrair a incidência do tratado Brasil Espanha.

33. Identifica que o resultado prático do planejamento tributário elaborado pela contribuinte, é que não haveria tributação no Brasil, nem na França - que somente existiria no momento da efetiva distribuição dos resultados auferidos pelas subsidiárias. Isso demonstra o abuso e o desvirtuamento da finalidade do Tratado Brasil-França, dado que a Convenção que serviria para evitar a dupla tributação sobre a renda e a evasão fiscal, passa a fundamentar uma situação na qual o grupo empresarial não será tributado em nenhum dos Estados Contratantes. Portanto, nada impede que seja adotado o mesmo entendimento firmado no "caso EAGLE" ao julgamento do presente processo administrativo.

34. Sobre a acusação da Recorrente de que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 viola os arts. 7º e 10 do Tratado Brasil-França, pois se está a tributar os lucros da EAE domiciliada na França e não da Embraer S/A, no Brasil, aponta que o dispositivo atacado consiste em norma voltada para a disciplina das CFCs, seja pela interpretação gramatical, pois disciplina os elementos que devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL, lucros obtidos por intermédio das controladas e coligadas no exterior e estabelece uma presunção absoluta quanto ao momento da disponibilização destes lucros para a controladora ou coligada brasileira; seja pela interpretação histórica, pois editada quando a atenção dos principais países estava voltada para as práticas de concorrência fiscal internacional prejudicial e se desenvolveram parâmetros e modelos a fim de eliminar condutas prejudiciais à tributação internacional e o Brasil adotou as normas CFC, para fins de incidência tributária, visando combater a elisão fiscal; e pela interpretação finalística, pois o objetivo do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, foi implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o

diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.

35. Ambas as normas, o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, objetivam efetivar a tributação em bases universais e coibir o diferimento indeterminado dos rendimentos produzidos no exterior por meio de controladas ou coligadas; cita voto no SRF no ADI 2.588.

36. Ainda no que tange à acusação que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 viola os arts. 7º e 10 do Tratado Brasil-França, argumenta que, em se tratando de norma CFC, é de sua essência o tratamento das controladas ou coligadas no exterior como pessoa jurídicas distintas da controladora ou coligada residente no Brasil e é direcionada às últimas; constitui apenas uma técnica de tributação, visando apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil, os resultados obtidos por esta por intermédio da subsidiária estrangeira, fixando a data da disponibilização dos lucros à sócia brasileira; refere-se à parcela que caberia à sócia brasileira do lucro apurado pela subsidiária no exterior, aproximando-se da concepção de dividendos, no caso, dividendo ficto, ou dividendo atribuído (§§ 37 a 39 dos comentários OCDE ao art. 10 da Convenção-modelo); em síntese, não visa tributar o lucro da pessoa jurídica residente em outro país; o que conduz à interpretação sistemática da IN SRF nº 213, de 2002, que regulamentou o dispositivo; assim o § 7º do art. 1º explicita que é tributado o lucro disponibilizado pela controlada coligada no exterior, o que equivale a dividendos distribuídos por presunção legal; e os tributos pagos no exterior serão utilizados para a compensação do tributo a ser pago no Brasil, calculado sobre o lucro distribuído, pelo valor bruto, na proporção de participação da empresa brasileira; cita Acórdão nº 1101-00.365 do CARF.

37. A exigência de IRPJ e CSLL sobre a parcela do lucro atribuído à controladora ou coligada brasileira não viola o Tratado Brasil-França, para evitar dupla tributação sobre a renda, porque tem por objeto os lucros da empresa brasileira, sócia da empresa no exterior e a norma CFC não viola o propósito do tratado, segundo entendimento da OCDE, que reconhece que o modelo das regras CFC varia entre os países, mas que o traço comum desse tipo de regra é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras, característica presente no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e não há limite para o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes, dessa forma não viola o art. 7º do Tratado.

38. Quanto ao art. 10, relativo à tributação de dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante, sendo dividendos todos os rendimentos provenientes de direitos de participação nos lucros da sociedade; a tributação do montante integral dos lucros, antes do desconto do imposto pago no país da fonte, é simples técnica de arrecadação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do tributo apurado, o imposto pago no país da controlada. Essa foi a técnica instituída na legislação brasileira - devidamente explicitada no § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002. Os lucros auferidos por meio da ESE e disponibilizados segundo o art. 74 da MP 2.158, de 2001, enquadram-se no conceito de dividendos presumidos, que atrai a incidência do Artigo 10 do Tratado; cita Acórdãos nº 108-08.865 e nº 105-17.382, do então 1º Conselho de Contribuintes e nº 1101-00.365 do CARF.

39. Sobre a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, diz que defensores da tese da inaplicabilidade de juros sobre a multa salientam a menção do legislador no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação

anterior, que reportava a débitos de qualquer natureza (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991) e em interpretação supostamente literal, defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios e a multa de ofício não sofreria a incidência de juros de mora; porém, a interpretação literal não pode ignorar o termo "decorrentes" antes de "tributos e contribuições; quanto às finalidades da lei, as multas possuem finalidades punitiva e educativa, concretizadas mediante uma expressão pecuniária e afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar essas finalidades, dado que, no decurso do procedimento administrativo e eventual judicial, a multa perderia valor sem a aplicação dos juros moratórios; por isso, o crédito tributário, constituído dos impostos e contribuições e respectivas multas de ofício, que fazem parte de um todo, deve ser uniformemente corrigido nos termos da legislação; transcreve jurisprudência.

40. Não há dúvidas, segundo a dicção do art. 161 do CTN, do acréscimo de juros de mora sobre o crédito não adimplido no vencimento. Uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros.

Contrarrazões ao recurso de ofício

41. Advoga a necessidade de manutenção do lançamento relativo à exigência de IRPJ, cancelado pela DRJ, que entendeu que os valores de IRPJ lançados neste processo também serviram para reduzir o saldo negativo que está sendo debatido no processo administrativo nº 13884.723115/2012-61, tendo concluído que, se mantida a autuação, haveria duplicidade de exigência.

42. Considera que a autoridade fiscal agiu corretamente nos dois processos: quando constatou que a contribuinte deixou de oferecer valores à tributação, diminuindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ, estava no dever legal de realizar o lançamento; ao analisar o pedido de compensação da contribuinte, que tinha por base os valores de saldo negativo de IRPJ, identificou que havia glosas a serem feitas no saldo negativo de IRPJ e estava obrigada legalmente a realizar os ajustes.

43. O fundamento usado para cancelar a autuação de IRPJ foi a suposta dupla tributação da contribuinte, pela exigência no Auto de Infração e pela redução do saldo negativo de IRPJ; no entanto, enquanto não terminados os dois processos administrativos, não haverá certeza se a contribuinte será efetivamente onerada em duplicidade: se o resultado do processo administrativo nº 13884.723115/2012-61 for ser favorável à contribuinte, implicaria o restabelecimento de toda a base negativa de IRPJ. Como a recorrente interpôs recursos em ambos os processos administrativos, que serão submetidos ao CARF, é possível que o julgamento do recurso favoreça a contribuinte no tocante ao saldo negativo do IRPJ; assim, a autuação do IRPJ concomitantemente à redução do saldo negativo de IRPJ somente se consolidará como dupla tributação depois de encerrada as discussões nos dois processos administrativos. Por essa razão, deve ser reformada a decisão proferida pela DRJ/RJ1, para que seja restabelecido o lançamento referente ao IRPJ.

Voto

Conselheiro Relator Eva Maria Los

1 Processos nº 13884.723115/2012-61 e 13884.723267/2012.64. Julgamento conjunto.

44. Ambos tratam do IRPJ e da CSLL apurados no ano-calendário 2008, no mesmo procedimento de revisão da DIPJ 2009/2008.

45. Por isso, os julgamentos dos processos nº 13884.723115/2012-61, que trata das PER/Dcomp que requerem crédito de SN IRPJ apurado em 31/12/2008, e nº 13884.723267/2012.64, que trata de lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL apurados em 31/12/2008, só fazem sentido se concomitantes.

46. A RFB disciplinou o procedimento na Portaria RFB nº 354, de 11 de março de 2016:

Art. 3º Os autos serão juntados por apensação nos seguintes casos:

(...)

III - indeferimento de pedido de ressarcimento ou não homologação de DCOMP e o lançamento de ofício deles decorrentes.

§ 1º No caso de que trata o inciso III do caput, o processo principal ao qual devem ser apensados os demais será:

I - o que contiver os autos de infração, se houver; ou

(...)

§ 2º A apensação, na hipótese a que se refere o inciso III do caput, deve ser efetuada:

I - depois do decurso do prazo de contestação dos autos de infração e dos despachos decisórios e envolverá todos os processos para os quais tenham sido apresentadas impugnações e manifestações de inconformidade, observado o disposto no § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e

II - na unidade da RFB em que estiverem todos os processos, se a fase processual em que se encontrarem permitir.

47. O procedimento de apensação implica em que ambos processos receberão julgamentos em Acórdãos distintos, porém concomitantes, a fim de evitar duplicidade ou decisões conflitantes.

48. No caso, os processos não se encontram apensados, quando deveriam ter sido, porém nada obsta que o julgamento se processe como se o fossem.

1.1 TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR

49. O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será também composto pelos resultados auferidos no exterior, com base no princípio da tributação em bases universais. Dessa forma, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a integrar o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras.

50. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, autorizado pela Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou os §§ 1º e 2º ao art. 43 Código Tributário Nacional - CTN, define o elemento temporal do fato gerador, ou seja, o momento em que se consideram disponibilizados os lucros para as controladoras ou coligadas brasileiras, o que não está em discussão neste caso.

51. O objeto da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil. Significa que o enfoque da legislação nacional foi delimitar o conceito de lucro real, incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa brasileira a parcela de lucros auferidos no exterior por intermédio de suas controladas ou coligadas.

52. A acusação de que o art. 74 afrontaria o artigo 7º das Convenções decorre do errôneo entendimento, expressamente rechaçado pelo STF, de que a tributação incidiria sobre lucros da controlada estrangeira, o que não é correto.

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. (Vide ADI nº 2588, 2001). (Grifou-se)

53. O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal - STF, decidiu em 10/04/2013 (Publicado em 10/02/2014), com efeito *erga omnes* e vinculante, na ADI 2588 / DF - Distrito Federal, Ação Direta De Inconstitucionalidade:

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.

54. Do teor do texto transcrito, se extrai que o STF acolheu com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, que a empresa brasileira deve ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL sobre os lucros e outros resultados de empresas controladas e coligadas situadas no exterior - ou seja, claro está que a legislação brasileira sobre tributação de resultados obtidos no exterior é dirigida à empresa brasileira - os resultados auferidos por esta, no exterior são objeto de tributação na empresa residente no Brasil.

1.2 MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - MEP

55. A Lei das SA's determina que as participações detidas pela empresa, no capital de controladas e coligadas sejam avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial - MEP, art. 248; o art. 25, § 2º, I da Lei nº 9.249, de 1995, que a apuração de lucros nas controladas no exterior seja **segundo as normas da legislação brasileira;** também, legislação tributária

determina expressamente que os resultados das filiais, sucursais, controladas e coligadas situadas no exterior sejam considerados de forma individualizada. Isso é o que preceitua o inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c os incisos I e II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995.

56. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, Lei das SA's.

Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

Art. 248. *No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

57. Lei nº 9.430, de 1996:

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;

58. 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;

59. E a IN SRF nº 213, de 2006, determina a consolidação dos resultados das controladas indiretas, na controlada direta.

60. Porém, não há contradição; o termo "consolidação" presente no § 6º do art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002, significa demonstrar no balanço os resultados auferidos por outras sociedades ou entidades de que participa a pessoa jurídica controlada, ainda que essa participação seja indireta; refere-se à consolidação dos lucros, na proporção de participação detida no patrimônio das controladas, avaliado pelo MEP

61. Acerca do MEP, a legislação brasileira determina que as pessoas jurídicas (brasileiras), que detenham investimentos relevantes em controladas ou coligadas diretas ou

indiretas, estão obrigadas a avaliá-los pelo MEP; visa avaliar o valor do investimento detido pela controladora, considerados todos os lucros auferidos na cadeia de pessoas jurídicas que compõem o grupo empresarial.

62. O MEP é uma imposição da legislação brasileira, que somente obriga a pessoa jurídica residente no Brasil a realizar sua escrituração contábil observando o MEP; portanto, cabe à controladora brasileira o trabalho de realizar a consolidação dos resultados do grupo empresarial, levando em conta os lucros obtidos tanto pelas controladas diretas quanto pelas indiretas. Implica dizer que, mesmo que a legislação francesa não exija que a EAE utilize o MEP, isso não afeta a obrigação da sua controladora residente no Brasil registrar e oferecer à tributação os resultados auferidos por intermédio das pessoas jurídicas controladas pela empresa francesa. Com efeito, essa é a consequência da aplicação do MEP, isto é, determinar o resultado auferido por todo o grupo empresarial, que deve ser vislumbrado como uma unidade econômica.

1.3 TRATADO INTERNACIONAL OU ACORDO PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO.

63. A IN SRF nº 213, de 2002, que regulamentou os arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; os arts. 16 e 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; o art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; no art. 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; e os arts. 34 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, determina no §7º do art. 1º: *"Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem."* Significa que, no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras e, apurados o IRPJ e CSLL devidos no Brasil, se realmente houve pagamento de tributo no exterior, será considerado para fins de compensação com o tributo a ser pago no Brasil.

64. O art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, expressamente reconhece o direito à compensação do imposto pago no exterior até o montante devido, no Brasil, a título de IRPJ e CSLL.

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

65. Dessa maneira, a renda auferida por intermédio das controladas residentes no exterior não será tributada mais de uma vez, basta que apresente o comprovante dos tributos pagos no país estrangeiro. Com isso, restará afastada a indesejada dupla tributação.

66. Portanto, fica claro que o Tratado para Evitar Bitributação, entre Espanha e Brasil, não impede a tributação de resultado da ESH e respectivas controladas:

- a. a partir da fração dos lucros da controlada ESH, a que a controladora tem direito (neste caso 100%) , antes de descontado o imposto pago no exterior, efetua-se a apuração do IRPJ e CSLL devidos pela Autuada; dos valores de IRPJ e CSLL apurados, deduz-se o valor do imposto pago pelas controladas direta e indiretas no exterior.

67. Dessa forma, a controlada, na Espanha é tributada pelo país de residência; a controladora no Brasil, recolhe sobre seus ganhos recebidos do exterior, permitida a compensação do que foi pago na Espanha (e nos países das controladas indiretas, que são as controladas da ESH, por sua vez) até o limite do devido no Brasil do total de IRPJ mais CSLL, referente aos lucros das controladas no exterior (diretas e indiretas).

1.4 RESULTADOS DE CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR.

68. Os rendimentos ou ganhos de capital auferidos por coligadas e controladas da controlada direta no exterior deverão ser consolidados por esta última, que é controlada direta da empresa no Brasil, o que foi reconhecido pela DRJ/RJ1:

Desta forma, a regra contida no § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002, segundo a qual os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior mantenha participação societária, devem ser consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil deve ser obedecida.

A consolidação na controlada direta dos resultados das controladas indiretas é regra que até pode ser afastada, desde que se demonstre que estas não operavam efetivamente, servindo tão somente para fins de economia fiscal

69. A IN SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, tendo em vista o disposto no Código Tributário Nacional - CTN e as leis referentes à tributação de lucros oriundos do exterior, determinou:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

(...)

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

(...)

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.

(,,)

§ 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.

(...)

§ 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.

(...)

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do 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;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

(...)

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subseqüentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-

calendário subseqüentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

70. O § 6º do art. 14 supra determina claramente que os lucros das controladas indiretas deveriam ter sido consolidados na controlada direta ESH, na Espanha.

71. Também é claro o § 2º do art. 1º, de que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, sujeitos à incidência do IRPJ e CSLL, de que trata a legislação que a IN regulamenta, são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

72. De onde se depreende que a ESH deveria consolidar os resultados de suas respectivas controladas e oferecer à tributação na Espanha; e os resultados da ESH auferidos pela Autuada devem compor o seu lucro real.

73. Dessa forma, mediante consolidação vertical, tanto os resultados próprios da controlada direta ESH, com os resultados das controladas indiretas, compõem os resultados que a Autuada auferiu do exterior que esta deve adicionar ao lucro real.

74. Conforme texto do Acórdão DRJ/RJ1 transcrito, caso comprovado que a ESH foi interposta apenas com finalidade de excluir da tributação os lucros das respectivas controladas (que se caracterizam como controladas indiretas da Recorrente), os lucros dessas indiretas devem ser considerados como se a ESH não existisse.

75. Porém há dois aspectos a considerar:

- a. de fato, conforme concluiu a DRJ/RJ1, não há elementos suficientes para caracterizar interposição fraudulenta da ESH, porque a Recorrente adicionou ao lucro real, os lucros das controladas indiretas (controladas pela ESH), tendo o autuante apenas apurado valores adicionais omitidos; embora tenha sido identificado que a ESH trata-se de holding pura, não mantendo atividades operacionais que são das respectivas controladas.
- b. mesmo tendo sido constituída a ESH, não significa que os lucros das indiretas consolidados na ESH e por meio desta auferidos pela Recorrente no Brasil, sejam isentos: o IRPJ e CSLL adicionais que sejam apurados sobre tais lucros no Brasil, poderão ser exigidos; reitere-se o exposto no item Tratado Internacional ou Acordo para Evitar Bitributação, deste voto:

"Dessa maneira, a renda auferida por intermédio das controladas residentes no exterior não será tributada mais de uma vez, basta que apresente o comprovante dos tributos pagos no país estrangeiro. Com isso, restará afastada a indesejada dupla tributação.

Portanto, fica claro que o Tratado para Evitar Bitributação, entre Espanha e Brasil, não impede a tributação de resultado da ESH e respectivas controladas:

a partir da fração dos lucros da controlada ESH, a que a controladora tem direito (neste caso 100%) , antes de descontado o imposto pago no exterior, efetua-se a apuração do IRPJ e CSLL devidos pela Autuada; dos valores de IRPJ e CSLL apurados, deduz-se o valor do imposto pago pelas controladas direta e indiretas no exterior.

Dessa forma, a controlada, na Espanha é tributada pelo país de residência; a controladora no Brasil, recolhe sobre seus ganhos recebidos do exterior, permitida a compensação do que foi pago na Espanha (e nos países das controladas indiretas, que são as controladas da ESH, por sua vez) até o limite do devido no Brasil do total de IRPJ mais CSLL, referente aos lucros das controladas no exterior (diretas e indiretas)."

76. Em síntese, este voto discorda da motivação pela DRJ/RJ1 em cancelar a exigência de IRPJ e CSLL apurados sobre os lucros das controladas da ESH, situadas em outros países, ao considerar que tais lucros, consolidados na controlada direta da Recorrente, ESH, estariam fora da tributação da Recorrente, no Brasil.

1.5 VERIFICAÇÃO SE A CONTROLADA DIRETA ESH CUMPRIU A DETERMINAÇÃO DE CONSOLIDAR OS RESULTADOS DAS RESPECTIVAS CONTROLADAS EM TERCEIROS PAÍSES (CONTROLADAS INDIRETAS DA AUTUADA) .

77. O agente fiscal certificou-se de que a Embraer Spain Holding - ESH tratava-se de uma holding pura, sem atividades operacionais próprias; isto é, os resultados que consolidaria seriam os das suas respectivas controladas (controladas indiretas da Recorrente), pág. 961:

— x)Pelo balanço acima da Embraer Spain - em seu Ativo verifica-se apenas a existência de investimentos nas controladas e na demonstração de resultados apenas receitas de participações (financeiras), não se observa no balanço e nos resultados, despesas com empregados, bens móveis e instalações operacionais).

78. Conforme o relatório de Revisão Interna de DIPJ - com revisão de Ofício, págs. 953/990, verificou que a recorrente adicionou lucros de controladas no exterior, porém ao efetuar a verificação constatou valores não adicionados, que incluiu, revisou os valores dos impostos pagos no exterior e constatou que a taxa de conversão de moeda estrangeira para a moeda nacional estava incorreta e esclareceu:

*— OS LUCROS FORAM ADICIONADOS POR CONTROLADA INDIRETAS
— OS LUCROS FORAM CALCULADOS CONFORME A % DE PARTICIPAÇÃO.
— A MOEDA UTILIZADA FOI O EURO, CONFORME FOI ELABORADO O BALANÇO CONSOLIDADO (FLS)
— O TOTAL DA COLUNA RECEITAS CONFERE COM O VALOR DO BALANÇO CONSOLIDADO (FLS)*

— FORAM EXCLUÍDOS PARA APURAR O LUCRO INDIVIDUAL DE CADA CONTROLADA INDIRETA DA EMBRAER A ELIMINAÇÕES DE OPERAÇÕES COM PARTES RELACIONADOS, TAIS ELIMINAÇÕES SOMENTE SE UTILIZAM NA TÉCNICA DE CONSOLIDAÇÃO.

— FICARAM ASSIM AJUSTADOS OS LUCROS DE CADA PARTICIPAÇÃO INDIRETA DA EMBRAER BRASIL, NAS EMPRESAS DEPENDENTES DA EMBRAER SPAIN, NA % DE PARTICIPAÇÃO DA EMBRAER BRASIL.

79. Planilha:

Relatório Revisão Interna de DIPJ - Revisão de Ofício

Coligadas e Subsidiárias:	11) Lucros no exterior adic ao Lucro Real adicionados pelo contribuinte	Agente fiscal: Correção lucro adic a maior/menor	Explicação	IR pago no Exterior conforme comprovantes, pág. 1.251 (1.170)	% part	Pag ext x % part
EMBRAER AIRCRAFT HOLDING - EAH	8.294.687,43	-1.591.475,01		13.061.024,45	100%	13.061.024,45
EMBRAER AVIATION EUROPE - EAE	55.046.323,87	15.586.964,55	Euro (21.812.852 -16.999.312 = 4.813.540)* 3,23815R\$/Euro, valor a menor reconhecido pela Recorrente, pág. 955	14.781.494,43	100%	14.781.494,43
EMBRAER CREDIT LTD - ECL	1.810.962,52					
EMBRAER OVERSEAS	5.180.791,30					
EMBRAER ASIAN PACIFIC	509.587,00					
EMBRAER SPAIN (*) HOLDING - ESH	256.286.116,21	13.178.421,03		5.553.325,43	45% e 51%	2.776.248,25
EMBRAER REPRESENTATION LLC - ERL	58.961.179,55					
Total	386.089.647,88	27.173.910,57		33.395.844,31		30.618.767,13

(*) Lucros e impostos pagos no exterior das controladas da ESH

pág. 1.184	pág. 1.184	pág. 1.184	pág. 1.203		Rel rev Int - Rev. Ofício	
(*) EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH + controladas	país	part %	valor do lucro a adicionar no LALUR-R\$	Diferença não adicionada	12) pagto IR no exterior	pagto ext x % particip
EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH			21.380.107,35			
Air Holdings SGPS	Portugal	70%	6.027.400,91			
ECC Leasing e Co	Irlanda	100%	38.068.569,23			
ECC Inv Switzreland	Suíça	100%	0,00			
ECC Insurance & Finance	Ilhas Cayman	100%	0,00			
Embraer Finance Ltda	Ilhas Cayman	100%	174.102.909,91			
OGMA Ind Era Portugal	Portugal	45%	7.843.203,65		932.461,93	419.607,87
Harbin Embraer Co Ltd	China	51%	16.552.623,10		4.620.863,50	2.356.640,39
Embraer Merco AS	Uruguai	100%	104.735,83			

Listral S/A	Portugal	45%	5.384.987,27			
EPH	Portugal	100%	0,00			
E Operacional SM S/A	Portugal	100%	0,00			
Ec Estruturas S/A	Portugal	100%	0,00			
Total			269.464.537,25	13.178.421,03	5.553.325,43	2.776.248,25

80. Verifica-se, que o contribuinte, compensou R\$4.483.509,49 de CSLL com imposto pago no exterior, pág. 670, linha 69 da Ficha 17 - Cálculo da CSLL; e compensou R\$23.042.499,19 de IR pago no exterior, compensados na Ficha 12A - Cálculo do IR sobre o Lucro real, linha 13, pág. 941, e que compuseram a apuração do Saldo Negativo de IRPJ que reivindicou nas PER DComp:

- a. porém, conforme Ficha 09 A - Demonstração do Lucro Real, págs. 662/663, apurou R\$0,00 de lucro real, portanto R\$0,00 de IRPJ devido - assim, não estava autorizada a compensar IRPJ pago no exterior, pois este só poderia ser aproveitado na compensação de IRPJ apurado no Brasil sobre os respectivos lucros de cada controlada no exterior, sem previsão para compor SN a ser utilizado na compensação de outros tributos;
- b. como já visto, os §§ 15, 16 e 17 do art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002, assim determinam.
- c. **Portanto, correta a conclusão no Acórdão DRJ/BHE nº 02-47.798, sintetizada nas ementas:**

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. VALOR EXCEDENTE AO LIMITE COMPENSÁVEL NO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS

O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente poderá ser compensado com a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) mediante regras específicas. Não há previsão legal para compensação de eventual saldo ainda remanescente com outros tributos e contribuições federais, nos moldes do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, somente poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subseqüentes.

1.6 QUANTIFICAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COMPENSÁVEL.

81. Superada a questão do *quantum* que poderia ser compensado no ano-calendário 2008, que se concluiu ser limitado pelo valor do IRPJ e CSLL calculado no Brasil sobre os lucros no exterior, passa-se à quantificação do valor compensável.

82. O autuante refez a apuração do IRPJ e CSLL devidos depois de adicionados os lucros no exterior listados na coluna "Correção - lucro adic a maior/menor" da tabela supra:

R\$15.586.964,55 da EAE e R\$13.178.421,03 da ESH e revisou os valores de IRPJ e CSLL efetivamente devidos e os valor de imposto pagos no exterior passíveis de aproveitamento na compensação do IR devido:

d. págs. 1.212/1.214 - CSLL

	DIPJ, Ficha 17, pág. 669	Agente Fiscal
BASE CALCULO CSLL	81.698.339,22	81.698.339,22
Exclusão EAH pleiteada pela empresa a acatada pelo Agente Fiscal		-1.591.475,01
Adição dos lucros da EAE (admitido pela empresa) + ESH		28.765.384,85
BASE DE CÁLCULO DA CSLL Ajustada (fonte DIPJ)		108.872.249,06
CSLL DEVIDA	7.352.850,53	9.798.502,42
IMPOSTO PAGO EXTERIOR DEDUZIDO	4.483.509,69	4.483.509,69
CSLL RETIDA FONTE	-1.054.099,12	-1.054.099,12
ESTIMATIVA PAGA	-1.094.223,09	-1.094.223,09
CSLL A PAGAR	721.018,63	3.166.670,72
Diferença		2.445.651,89
Concluindo que a empresa apurou R\$2.445.651,89 de CSLL a menor que devia.		

e. pág. 1.212/1.214 - IRPJ

	DIPJ - Ficha 12 A, pág. 941	Agente Fiscal
LUCRO REAL (fonte: DIPJ)	0,00	0,00
(+) CSLL a maior apurada		2.445.651,89
(+) Adição dos lucros da EAE (admitido pela empresa) - ESH *		27.173.910,57
LUCRO REAL AJUSTADO		29.619.562,46
IRPJ DEVIDO	0,00	7.380.890,62
IR PGO EXTERIOR	-23.042.499,19	-13.433.534,79
IRRF	-30.559.727,39	-30.559.727,39
IRRF órgãos públicos	-4.768.861,47	-4.768.861,47
IRPJ a pagar	-58.371.088,05	-41.381.233,03
* 28.765.384,85 (-) 1.591.475,01		

83. O contribuinte discorda da adição dos R\$2.445.651,89 de CSLL e do valor de IR pago no exterior compensado, que o Agente Fiscal reduziu a R\$13.433.534,79.

1.7 IR PAGO NO EXTERIOR PASSÍVEL DE COMPENSAR O IR DEVIDO NO BRASIL. ACÓRDÃO DRJ/BHE. NÃO SE TRATA DE INOVAÇÃO.

84. No processo nº 13884.723115/2012,61, conexo ao presente, o Acórdão DRJ/BHE divergiu da interpretação dada à legislação no Despacho Decisório-DD da DRF:

- f. o DD apurou o imposto pago no exterior compensável com IRPJ devido no Brasil calculado sobre os lucros no exterior adicionados, e mesmo que a controladora sediada no Brasil tenha apurado lucro real igual a zero, deduziu o

imposto pago no exterior, da mesma forma como deduziu o IRRF aqui no Brasil, na apuração do SN IRPJ, cujo valor é discutido pelo contribuinte;

- g. a DRJ decidiu com base na legislação vigente, §§15, 16, 17 do art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002, que, em tendo a controladora sediada no Brasil, apurado lucro real zero, descabe qualquer dedução relativa a compensação de imposto pago no exterior, pois apenas é admitida a dedução do IRRF aqui no Brasil, e apurou que o SN IRPJ corretamente apurado é de R\$35.328.588,86, menor que o do DD revisado de ofício.

Deduções do IR	R\$
IRRF por órgãos públicos, no Brasil	4.768.861,47
IRRF no Brasil	30.559.727,39
SN IRPJ 31/12/2008	35.328.588,86

2. O contribuinte acusou que a DRJ inovou ao considerar improcedente a manifestação de inconformidade, com base em premissa diferente da do DD e que, tendo o DD admitido que o imposto no exterior poderia ser compensado, legitimou o emprego do tributo incidente no exterior na composição do saldo negativo; não se trata porém de inovação, mas da obediência à legislação por aquela instância julgadora relativamente à matéria em litígio, evidenciando erro na aplicação pelo DD, o que é prerrogativa e obrigação do julgador, não sendo motivo de invalidade do Acórdão DRJ.

85. De fato, o litígio administrativo passa por várias instâncias, com vistas a aumentar a segurança da decisão final, conferindo ao contribuinte direito de contrapor fatos, documentos e argumentos contra o Despacho Decisório emanado da Delegacia de jurisdição e contra a DRJ, perante o CARF; nestas etapas, as várias instâncias julgadoras examinam a matéria - eventuais divergências de interpretação ainda podem ser levadas à discussão perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

1.7.1 Imposto pago no exterior. Planilha do contribuinte.

86. À pág. 944, o contribuinte apresentou sua planilha de cálculo, na qual demonstra os valores de IR pago no exterior pelas controladas que compensou:

- h. R\$23.042.499,19, como parcela na composição do SN IRPJ 31/12/2008, Ficha 12A. Cálculo do IR sobre o Lucro Real, pág. 941;
- i. R\$4.483.509,49, na compensação da CSLL devida apurada na DIPJ, pág. 670.

87. Utilizou, portanto, R\$27.526.008,68.

88. Analisando-se a planilha do contribuinte, verifica-se que informou impostos recolhidos no exterior apenas para a EAH, EAE e ESH:

Controlada no exterior	Lucro	Imposto pago no exterior	IR devido (25%)	CSLL devida (9%)	IRPJ devido compensado	CSLL devida compensada
EAH	8.294.687,43	16.440.367,75	2.073.671,86	746.521,87	2.073.671,86	746.521,87
EAE	55.046.323,87	17.307.416,31	13.761.580,97	4.954.169,15	13.761.580,97	3.545.835,34
ESH	256.286.116,21	5.323.867,41	64.071.529,05	23.065.750,46	5.323.867,41	0,00
Total		39.071.651,47	79.906.781,88	28.766.441,48	21.159.120,24	4.292.357,21
IRRF pelas controladas da		2.074.531,22			1.883.378,95	191.152,27

ESH						
Total geral		41.146.182,69			23.042.499,19	4.483.509,49
EAH: A totalidade foi utilizada para compensar o IRPJ devido e a CSLL devida, no Brasil						
EAE: Compensou o valor devido de IRPJ; e o saldo na compensação de parte da CSLL						
ESH: Consumiu todo imposto pago no exterior para compensar parte do IRPJ devido.						

1.7.2 Imposto pago no exterior. Planilha fiscal.

Relatório Revisão Interna de DIPJ - Revisão de Ofício, págs.

Coligadas e Subsidiárias:	11) Lucros no exterior adic ao Lucro Real adicionados pelo contribuinte	Agente fiscal: Correção lucro adic a maior/menor	IR pago no Exterior conforme comprovantes, pág. 1.251 (1.170)	% part	Pag ext x % part
EMBRAER AIRCRAFT HOLDING - EAH	8.294.687,43	-1.591.475,01	13.061.024,45	100%	13.061.024,45
EMBRAER AVIATION EUROPE - EAE	55.046.323,87	15.586.964,55	14.781.494,43	100%	14.781.494,43
EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH	256.286.116,21	13.178.421,03	5.553.325,43	45% e 51%	2.776.248,25
Total		27.173.910,57	33.395.844,31		30.618.767,13

89. Tem-se primeiramente, que o valor do imposto pago no exterior, verificado com os comprovantes, reduziu-se a R\$33.395.844,31 e, considerada a proporção de participação no capital, reduziu-se a R\$30.618.767,13.

90. O contribuinte não contestou esta conclusão, portanto, este é o valor a ser considerado como pago, em 2008.

1.7.3 Imposto pago no exterior, compensável.

1.7.3.1.1 Lucro da controlada ESH.

91. Uma vez que, neste voto, não se concorda com a DRJ/RJ1, sobre a tributação dos lucros das controladas indiretas, cujos valores foram consolidados na Embraer Spain Holding - ESH, primeiramente, cabe analisar o questionamento da Recorrente sobre o valor dos lucros da ESH, de que foi incorreto o procedimento quanto ao lucro auferido pela controladas indiretas, porque somou, aos lucros auferidos individualmente pelas controladas da ESH, as parcelas relativas às exclusões que devem ser feitas para fins de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, o que demonstra na planilha de pág. 1.026, onde demonstra que, pelo certo, foi oferecido à tributação valor a maior de R\$83.445.679,35, que somado aos R\$ 1.591.475,01, que dizem respeito à subsidiária americana EAH (que foi reconhecido pelo Agente Fiscal) e diminuído da parcela dos lucros da francesa EAE, não oferecidos à tributação, de R\$ 15.586.962,83, perfaz um crédito para a Recorrente de R\$ 69.450.191,53 de lucros no exterior adicionados a maior.

92. Na planilha à pág. 1.108, anexada com a impugnação, há anotação manual de que o valor R\$28.273.257,76, adicionado aos lucros da Embraer Finance Ltda - EFL1, controlada da ESH, trata-se Custo do Produto Vendido - CPV, e às págs. 945/946, na coluna da EFL1 consta a Demonstração de Resultados desta (e das demais controladas da ESH):

	EFL1
Vendas Brutas	70.284.855,75
Custo do Produto Vendido	-81.344.785,45
Outros	-53.071.527,67
Partes relacionadas	-28.273.257,78
Despesas operacionais	-3.950.371,37
Receitas/despesas financeiras	40.503.209,12
Lucro	25.492.908,05

93. O contribuinte alega que os valores "Partes relacionadas", são as parcelas relativas às exclusões que devem ser feitas para fins de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas.

94. Na planilha fiscal, pág.1.174/1.175 os valores de CPV de "Partes relacionadas" foram adicionados aos lucros das empresas Embraer Finance Ltda, Ogma Ind Aer Portugal, Listral S/A e EPH; o agente fiscal explicou, pág. 976:

– FORAM EXCLUIDOS PARA APURAR O LUCRO INDIVIDUAL DE CADA CONTROLADA INDIRETA DA EMBRAER A ELIMINAÇÕES DE OPERAÇÕES COM PARTES RELACIONADOS, TAIS ELIMINAÇÕES SOMENTE SE UTILIZAM NA TÉCNICA DE CONSOLIDAÇÃO.

95. O agente Fiscal consolidou os lucros de cada controlada da ESH nesta última, portanto, as exclusões de custos de "Partes relacionadas" visando a consolidação, deveriam ser feitas contra as contrapartidas correspondentes das "Parte relacionadas"; por exemplo, se o valor do CPV "Partes relacionadas" da Embraer Finance Ltda for diminuído de R\$28.273.257,78, aumentando o lucro desta, este valor deveria ser deduzido da receita da "Parte relacionada" correspondente o que não está demonstrado; cabe destacar que a IN SRF nº 213, de 2002, determina que a apuração dos impostos a compensar deve ser individual por controlada, por isso, deve ser calculado sobre o lucro individual de cada uma delas.

96. Assim, a planilha de pág. 1.175, relativa à ESH, não procede; e os valores da planilha de pág. 1.174/1.175, devem ser os da pág. 1.026:

Planilha pág. 1.276 do processo (1.195)	Lucro individual	Part %	Lucro %	R\$3,23815/Euro
ESH				21.380.107,35
Air Holdings SGPS				6.027.400,91
ECC Leasing Co				38.068.569,23
ECC Inv Switzerland				0,00
ECC Insurance & Fin	sem alteração	sem alter	sem alteração	0,00
Embraer Finance Ltda	25.492.908,08	100%	25.492.908,08	82.549.860,30
Ogma Ind Era Portugal	5.342.079,00	45%	2.403.935,55	7.784.303,90
Harbin Embraer Co				16.552.623,10
Embraer merco AS	sem alteração	sem alter	sem alteração	104.736,83
Listral S/A	255.863,00	45%	115.138,35	372.835,25
EPH	-13.025,98	100%	-13.025,98	0,00

E Operacional SM S/A				0,00
EC Estruturas	sem alteração	sem alter	sem alteração	0,00
Total				172.840.436,87

97. A planilha supra evidencia que foi adicionado ao lucro, pela recorrente, **valor a maior de R\$83.445.679,34**, resultante da diferença entre R\$256.286.116,21 de lucros da ESH que adicionou e o valor de R\$172.840.436,87, da tabela supra.

1.7.4 Equívocos do Agente Fiscal apontados no recurso voluntário.

98. Foram refeitos os cálculos, porém, cabe comentar sobre a planilha fiscal apurada na revisão de ofício, pág. 1.275 (1.194), em relação à qual o contribuinte apontou erros.

99. Tem razão o litigante, não só nas discrepâncias que apontou, pois as incongruências a invalidam:

- a diferença entre a coluna 6 - lucro depois da adição e a coluna 5 - lucro antes da adição, corresponde ao dobro dos valores dos lucros no exterior da coluna 3;
- não está esclarecida a origem dos valores de ambas colunas 5 e 6;
- Na coluna 7, apura IR sobre lucro negativo da empresa EAE, em relação à qual deixou de adicionar o valor de R\$15.586.962,83, reconhecido como omitido pela Recorrente.

100. Cabe portanto, refazer os cálculos.

1.7.5 Imposto pago no exterior, compensável.

101. Seguindo a orientação dada pela IN SRF nº 213, de 2002, revisam-se os cálculos, conforme a seguir, considerando que a controladora no Brasil não apurou lucro real:

	DIPJ	Acórdão	Soma
Ficha 09A-LL antes do IRPJ	665.486.695,17		
Lucros no exterior, linha 08			
EMBRAER AIRCRAFT HOLDING - EAH	8.294.687,43	-1.591.475,01	6.703.212,42
EMBRAER AVIATION EUROPE - EAE	55.046.323,87	15.586.964,55	70.633.288,42
EMBRAER CREDIT LTD - ECL	1.810.962,52		1.810.962,52
EMBRAER OVERSEAS	5.180.791,30		5.180.791,30
EMBRAER ASIAN PACIFIC	509.587,00		509.587,00
EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH	256.286.116,21	-83.445.679,34	172.840.436,87
EMBRAER REPRESENTATION LLC - ERL	58.961.179,55		58.961.179,55
Total lucro exterior	386.089.647,88	-69.450.189,80	316.639.458,08

Apuração dos impostos pagos no exterior compensáveis no Brasil							
empresa	EMBRAER AIRCRAFT HOLDING - EAH	EMBRAER AVIATION EUROPE - EAE	EMBRAER CREDIT LTD - ECL	EMBRAER OVERSEAS	EMBRAER ASIAN PACIFIC	EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH	EMBRAER REPRESENTATION LLC - ERL
Lucro no exterior	6.703.212,42	70.633.288,42	1.810.962,52	5.180.791,30	509.587,00	172.840.436,87	58.961.179,55
IR 15% +AIR	1.651.803,11	17.634.322,11	428.740,63	1.271.197,83	103.396,75	43.186.109,22	14.716.294,89

Processo nº 13884.723267/2012-64
Acórdão n.º **1201-001.560**

S1-C2T1
Fl. 28

IR pago no exterior	13.061.024,45	14.781.494,43				2.776.248,25	
---------------------	---------------	---------------	--	--	--	--------------	--

Lucro Real	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ficha 09A, linha 08, Lucros disp no exterior	386.089.647,89	386.089.647,89	386.089.647,89	386.089.647,89	386.089.647,89	386.089.647,89	386.089.647,89
Lucro Real antes dos lucros externos	-386.089.647,89	-386.089.647,89	-386.089.647,89	-386.089.647,89	-386.089.647,89	-386.089.647,89	-386.089.647,89

Lucro Real + lucros externos	-379.386.435,47	-315.456.359,47	-384.278.685,37	-380.908.856,59	-385.580.060,89	-213.249.211,02	-327.128.468,34
Imposto no exterior compensável = o menor valor entre "IR 15%+AIR" e "IR pago no exterior"	1.651.803,11	14.781.494,43	0,00	0,00	0,00	2.776.248,25	0,00

102. Verifica-se que a Recorrente apurou lucro real zero, sendo que tinha adicionado R\$386.089.647,89 de lucros recebidos do exterior; assim, excluídos estes, verifica-se que o lucro real antes da adição era prejuízo fiscal no mesmo valor; e somados os lucros do exterior revisados, individualmente, por cada controlada, mesmo assim apura-se prejuízo fiscal.

103. A IN SRF nº 213, de 2002 determina que, o valor compensável é apurada pela diferença entre o que é devido de IRPJ depois da adição e antes da adição - neste caso, ambos resultam que não há IRPJ devido.

104. Por isso, nenhum imposto pago no exterior poderá ser compensado - como a empresa não apura IRPJ a pagar, não há o que compensar.

105. Por outro lado, a IN SRF nº 215, de 2002, nos §§ 15, 17 e 17 do art. 4º, autoriza que o valor do tributo pago sobre os lucros no exterior, oferecidos à tributação no Brasil, mas que não possam ser compensados no respectivo ano-calendário, porque a pessoa jurídica no Brasil não apurou lucro real positivo, podem ser compensados com o que for devido nos anos-calendário subsequentes, e serão calculados pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional (AIR), ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

106. No caso, conforme a tabela supra, os valores compensáveis nos anos-calendário seguintes são:

d. EAH - R\$1.651.803,11

e. EAE - R\$14.781.494,43

f. ESH - R\$2.776.248,25.

1.7.6 Dedução de imposto pago no exterior, do lucro real igual a zero e apuração de saldo negativo de IRPJ.

3. Não há previsão nem autorização na legislação, para que imposto pago no exterior seja compensado com outros tributos que não o IRPJ e CSLL calculados sobre os lucros no exterior do mesmo período ou de períodos de apuração subsequentes.

1.8 APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL DEPOIS DE ADICIONADOS/EXCLUÍDOS LUCROS NO EXTERIOR LISTADOS NA COLUNA "CORREÇÃO - LUCRO ADIC A MAIOR/MENOR"

1.8.1 Adição CSLL devida adicional apurada.

107. O contribuinte aponta impossibilidade de adição da CSLL no valor de R\$2.445.651,88, à base de cálculo do IRPJ, pois tal adição só se justifica se a CSLL ter sido previamente deduzida como custo ou despesa, na apuração do lucro líquido, o que não ocorre quando se está diante de tributos lançados de ofício, os quais não foram previamente deduzidos pelos contribuinte autuados - porque sequer haviam sido apurados, afinal.

108. Segundo a legislação, algumas adições devem ser realizadas somente na apuração da base de cálculo do IRPJ : Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

109. Contudo o valor da CSLL apurado de ofício, não foi registrado como custo ou despesa a justificar a adição à base de cálculo do IRPJ.

110. A apuração do IRPJ e CSLL devidos depois de adicionados os lucros no exterior listados na coluna "Correção - lucro adic a maior/menor": (-) R\$ 1.591.475,01 da EAH e adição dos R\$15.586.964,55 da EAE e R\$83.445.679,34 da ESH, passa a ser.

	DIPJ Ficha 12A, pág. 947 (941)	Acórdão
Lucro real	0,00	0,00
Exclusão EAH pleiteada pela empresa a acatada pelo Agente Fiscal		-1.591.475,01
Exclusão ESH, valor a maior		-83.445.679,34
Adição dos lucros da EAE (admitido pela empresa)		15.586.964,55

	DIPJ, Ficha 17, pág. 675 (669)	Acórdão
Base de cálculo CSLL	81.698.339,22	81.698.339,22
Exclusão EAH pleiteada pela empresa a acatada pelo Agente Fiscal		-1.591.475,01
Exclusão ESH, valor a maior		(-) 83.445.679,34
Adição dos lucros da EAE (admitido pela empresa)		15.586.964,55

				Base de cálculo da CSLL Ajustada		12.248.149,42
Lucro real	0,00	-69.450.189,80		CSLL apurada	7.352.850,53	1.102.333,45
IRPJ apurado	0,00	0,00		Imposto pago no exterior compensação	-4.483.509,69	0,00
(-) IRPJ exterior - compensação	23.042.499,19	0,00		CSLL retida - Fonte	-1.054.099,12	-1.054.099,12
(-) IRRF	30.559.727,39	30.559.727,39	confirmado pela Revisão, pág. 1.258 (1.177)	Estimativa paga	-1.094.223,09	-1.094.223,09
(-) IRRF órgãos públicos	4.768.861,47	4.768.861,47	idem)	CSLL a pagar	721.018,63	-1.045.988,76
IR a pagar (SN IRPJ)	-58.371.088,05	-35.328.588,86				

1.9 CONCLUSÃO

111. A correta apuração resulta em SN IRPJ de 31/12/2008, no valor de R\$35.328.588,86 (confirmando a conclusão da DRJ) e de SN CSLL no valor de R\$1.045.988,76.

112. O DD reconheceu R\$41.381.233,19 de crédito de SN IRPJ, portanto R\$ 6.052.644,33 a maior do que o contribuinte teria direito.

113. Verifica-se que os impostos recolhidos no exterior não podem ser utilizados na compensação do IRPJ no ano-calendário 2008; e tampouco para compensar a CSLL deste ano, confirmando a conclusão da DRJ.

114. Apuraram-se valores de impostos no exterior a serem registrado na parte B do LALUR, para compensação nos anos-calendário seguintes:

- a. EMBRAER AIRCRAFT HOLDING - EAH - R\$1.651.803,11
- b. EMBRAER AVIATION EUROPE - EAE - R\$14.781.494,43
- c. EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH - R\$2.776.248,25.

115. Porém o contribuinte consumiu nas compensações indevidas R\$27.526.008,68 e o DD reconheceu R\$17.917.044,48, para compensações do IRPJ e da CSLL, o que reduz os valores a serem registrados na LALUR, para:

- d. EMBRAER AIRCRAFT HOLDING - EAH - R\$(1.651.803,11 (-) 359.301,80= 1.292.501,31)
- e. EMBRAER AVIATION EUROPE - EAE - R\$(14.781.494,43 (-) 14.781.494,43=0,00)
- f. EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH - R\$(2.776.248,25 (-) 2.776.248,25=0,00).

1.10 LANÇAMENTO FISCAL. IRPJ.

116. Na revisão da DIPJ contata-se que foram apurados R\$35.328.588,86 de Saldo Negativo de IRPJ e nenhum valor de IRPJ devido.

117. À vista do exposto, cabe negar provimento ao recurso de ofício, mantendo o cancelamento do lançamento de IRPJ, pelas conclusões.

1.11 LANÇAMENTO FISCAL. CSLL.

118. A revisão efetuada neste voto, apontou valor devido de CSLL inferior ao que foi objeto da autuação fiscal, porém, consideradas as deduções de retenções na fonte e estimativas mensais recolhidas, foi apurado Saldo Negativo de CSLL.

119. A redução de SN CSLL é uma forma de lançamento fiscal e a exigência de R\$2.445.651,89, acrescida de multa de ofício e juros de mora deve ser cancelada.

1.12 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

120. Haja vista terem sido exoneradas as exigências fiscais e respectivas multas de ofício e juros de mora, torna-se prescindível a discussão sobre o tema, neste processo.

Voto por dar provimento em parte ao recurso voluntário e negar provimento em parte ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Relator Eva Maria Los - Relator