



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000165/2007-41
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-006.308 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrentes EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONAUTICA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. INDICAÇÃO DA INCORPORADA COMO SUJEITO PASSIVO. VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO APÓS A INCORPORAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INEXISTÊNCIA.

A indicação no polo passivo da obrigação tributária de pessoa jurídica constituída à época dos fatos, após a data da incorporação, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade do lançamento, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa, mormente quando o próprio responsável pela primeira toma ciência do lançamento e subscreve as defesas apresentadas nos autos. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer. A empresa sucessora responde pelo pagamento do tributo devido pela sucedida, inclusive quanto à multa de ofício e os juros de mora.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 146.

O resultado positivo da equivalência patrimonial na investidora, seja ou não decorrente da variação cambial no patrimônio da investida, não integra a apuração do lucro real por ausência de previsão em lei formal nesse sentido, consoante redação da Súmula CARF nº 146.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Espanha e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. PREJUÍZOS DE OUTRAS COMPANHIAS. CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

Os lucros auferidos no exterior auferido por controlada ou coligada localizada em país de tributação favorecida devem ser considerados de forma isolada em relação a companhia que auferir os resultados, os eventuais prejuízos devem ser controlados de forma segregada para eventual compensação da entidade.

REGISTRO DE CONTRATOS DE MUTUO NO BACEN. JUROS ATIVOS.

O registro de capitais no BACEN, desde a edição da Lei nº 4.131/1962, não contempla um sistema de registro dos capitais brasileiros destinados ao exterior e sim o dever de prestar informações. A Lei nº 9.430/1996 ao dispor sobre o registro dos contratos de mútuo não trata do registro na forma existente para os capitais estrangeiros, uma vez que o mesmo inexistia. Permanecer a pretensão fiscal equivaleria à norma ter criado uma condição impossível para o contribuinte. Somente com a edição da MP 2.224/2001, foi restabelecida a obrigatoriedade de declaração de capitais brasileiros detidos no exterior.

CRÉDITOS DE PARCEIROS. BENEFÍCIO FISCAL. LEI Nº 10.637/2002. DISPÊNDIOS COM PESQUISA TECNOLÓGICA E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA DE PRODUTOS. DEDUÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Os dispêndios com pesquisa e tecnologia, realizados por meio de recursos disponibilizados por empresas fornecedoras de peças e equipamentos a serem utilizados nas aeronaves de cada projeto desenvolvido pelo contribuinte, denominados de créditos de parceiros, eram contabilizados no ativo diferido e deduzidos (contabilmente) como custo a partir do momento em que as vendas eram realizadas, oportunidade na qual também eram oferecidos à tributação. In casu, não há que se falar em “adições não computadas na apuração do lucro real”, como quer fazer crer a autoridade fiscal, tendo em vista que a própria Lei nº 10.367/2002 previa a possibilidade de os dispêndios com tecnologia serem deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. POSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso de ofício e na parte conhecida negar provimento, nos termos do voto do relator. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade, rejeitar a preliminar de erro na

identificação do sujeito passivo. No mérito, dar provimento ao recurso voluntário para: 1) por unanimidade, cancelar a infração referente à falta de adição de créditos do diferido - recebimento de parceiros; e 2) por voto de qualidade, manter a infração de falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior com relação aos lucros da controlada ESH no valor de R\$ R\$ 8.848.836,85, vencido o relator (Marcelo Jose Luz de Macedo) e os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso. Designado o conselheiro Iágaro Jung Martins para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo JosÉ Luz de Macedo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente)

Relatório

Trata-se o presente processo de auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos calendário de 2002, 2003 e 2004 em razão da suposta ocorrência das seguinte infrações:

- (A) Falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior;
- (B) Falta de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial;
- (C) Falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior; e
- (D) Falta de adição de créditos do Diferido – recebimento de parceiros.

Destaque-se que, como consequência dessas infrações, a fiscalização apurou, ainda, compensação indevida de prejuízos fiscais (2º trimestre de 2002 e 1º trimestre de 2004) e de base de cálculo negativa da CSLL (2º e 3º trimestres de 2004).

Pois bem, no curso do contencioso administrativo, os presentes autos já foram objeto de dois julgamentos pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (“DRJ/SPO”), além de três análises por parte deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). Na primeira delas foram analisadas preliminares de mérito, resultando no cancelamento de parte da autuação, e determinou-se a realização de uma diligência e a devolução dos autos para que a DRJ proferisse novo acórdão. Já as duas últimas foram para a realização de diligências, consoante será demonstrado no presente relatório.

Pela leitura do relatório acórdão nº 16–17.911 (primeiro acórdão), proferido pela 5ª Turma da DRJ/SPO, em 28/07/2008, é possível identificar os fundamentos pelos quais a Receita Federal lavrou o presente auto de infração, como se observa abaixo (fls. 2058/2059 do *e-processo*):

Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 08.1.71.00- 2007-00008-5 (fl.01), a Fiscalização, apurou, relativamente à contribuinte acima identificada, os seguintes fatos, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1506 a 1518):

2 A Fiscalização, inicialmente, apresenta suas razões pelas quais entende que o lucro a ser tributado, proveniente do exterior não é o lucro contábil e sim o lucro real, ou seja o lucro contábil ajustado por adições e exclusões, conforme a lei brasileira.

2.1 Em seguida enumera as várias empresas, situadas em outros países que seriam controladas pela contribuinte fiscalizada:

2.2 A empresa Embraer Aircraft Holding (EAH), localizada em Delaware, Estados Unidos, incorporou em 2002 as empresas Embraer Aircraft Corporation (EAC) e Embraer Service Inc (ESI) que, por sua vez, era sucessora Green Service Inc (GSI).

2.3 A Fiscalização considerou ser devida a adição de provisões para devedores duvidosos e provisão de estoques ao lucro contábil da EAC até e inclusive o ano-calendário de 2002 e da EAH nos anos-calendário de 2003 e 2004, de acordo com os parâmetros da legislação brasileira, recalculando os lucros apurados dessas empresas para calcular o imposto devido, depois de descontados os valores já oferecidos à tributação pela própria empresa. O demonstrativo do cálculo encontra-se no Anexo 1 de fls 1519 a 1521.

2.4 A empresa Embraer Aviation Europe (EAE), com sede na França, passou a ser controladora da empresa Embraer Aviation International (EAI). A Fiscalização considerou correto adicionar aos lucros dessas empresas as provisões para devedores duvidosos e provisão de estoques, recalculando os lucros dessas empresas no exterior pela legislação brasileira e descontando os valores já oferecidos à tributação pela empresa, conforme o demonstrativo apresentado no Anexo 2 (fls. 1251 a 1525). Embora conste nesse anexo 2, não há no termo de verificação qualquer explicação a respeito da empresa Embraer Europe Sari.

2.5 A empresa Embraer Finance LTD está localizada nas Ilhas Cayman e até 2004 era controlada pela contribuinte. No final de 2004 passou ao controle da empresa Embraer Spain Holding (ESH). Os lucros apurados nessas empresas foram recalculados aplicando-se a legislação brasileira para o cálculo do lucro real, com adição de valores

da provisão para devedores duvidosos e estão demonstrados no Anexo 3 (fls. 1525). Para a empresa ESH o demonstrativo dos cálculos encontra-se no Anexo 6 (fls. 1527).

2.6 A Fiscalização considerou que os lucros auferidos pela empresa Trumpeter em 2001 foram erroneamente convertidos para reais com a taxa de conversão de 2001, quando deveria ter sido utilizada a taxa da data da disponibilização de 2002 e desse modo, foi recalculado o valor devido, cujo demonstrativo encontra-se no Anexo 5 (fls. 1526).

2.7 Sobre os resultados dessas empresas, também foram tributados os resultados positivos da equivalência patrimonial cujos demonstrativos encontram-se nos mesmos anexos dos cálculos do Imposto de Renda, acima descritos. Além dessas, foram tributados também os resultados positivos da equivalência patrimonial das empresas Embraer Credit LTD (Anexo 4, fls. 1256), Embraer Austrália (Anexo 7, fls. 1527) e Harbin (Anexo 8, fls. 1527).

2.8 A Fiscalização constatou também falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior, cujo demonstrativo dos cálculos efetuados encontra-se no Anexo 9 (fls. 1528 a 1537). A Fiscalização ressalta que, dos valores apurados, foram deduzidos as variações cambiais negativas resultantes das transformações de juros da moeda original para reais. As taxas de juros utilizadas encontram-se as fls. 1186 a 188.

2.9 Foi constatada a falta de adição de créditos do diferido - recebimento de parceiros, durante o ano-calendário de 2004, pois a Fiscalização entendeu que o valor dos créditos oriundos de parceiros, que têm caráter definitivo até a devida amortização simultaneamente à produção de receitas, devem ser abatidos das exclusões feita em 2004, importando em reconhecer a ausência de adição ao lucro real dos valores de contribuições de parceiros em todos os trimestres de 2004.

Os argumentos de defesa apresentados em impugnação também se encontram muito bem resumidos pelo relatório do acórdão de julgamento acima mencionado, veja-se (fls. 2959/2067 do *e-processo*):

4.1 Preliminarmente, alega ilegitimidade passiva no presente processo pois todas as intimações, termos de verificação e autos de infração lavrados, foram feitos indicando como sujeito passivo da obrigação tributária a empresa Embraer - Empresa Brasileira de Aeronáutica S. A., CNPJ 60.208.493/0001/81 que foi extinta em 31/03/2006 por incorporação pela empresa Rio Han Empreendimentos e Participações, CNPJ 07.689.002/0001-89, conforme o memorial descritivo da operação de fls. 1781 a 1836.

4.2 Desse modo, alega, os autos de infração foram lavrados contra empresa extinta, evidenciando o erro na determinação do sujeito passivo, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento tributário, conforme reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes.

Decadência

4.3 No mérito, alega preliminarmente que já ocorreu a decadência do direito de lançar os tributos cujos fatos geradores ocorreram há mais de 5 (cinco) anos antes do lançamento fiscal, conforme determina o art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

4.4 Alega que no caso presente, relativamente ao ano-calendário 2002 a 2004, a apuração do IRPJ e da CSLL era realizada de forma trimestral pela impugnante. Assim, no seu entender, em razão do fato gerador concreto, nessa hipótese, ocorrer no final de cada trimestre, esse é o termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

4.5 Não tendo sido efetuado nenhum procedimento fiscal dentro do prazo decadencial legal, o lançamento estará homologado e extinta a obrigação fiscal.

4.6 Cita jurisprudências administrativa e judicial e, ainda, autores tributaristas que embasariam a sua tese.

4.7 Alega que a Lei Ordinária nº 8.212/1991 não poderia alterar o prazo previsto no art 150 do CTN que tem status de Lei Complementar.

PIS e COFINS

4.8 Alega que quanto ao PIS e a COFINS, sendo sua apuração mensal e pelos motivos acima expostos, já decaiu o direito de efetuar qualquer lançamento cujo fato gerador é anterior a novembro de 2002.

4.9 Além disso, ainda em relação ao PIS e a COFINS, caso não seja aceita a preliminar de nulidade, alega que os lançamentos dessas contribuições são nulos por ofensa a coisa julgada, uma vez que a impugnante conta com decisões definitivas que expressamente afastam a incidência da Lei nº 9.718/1998, no que tange a majoração da base de cálculo e, conseqüentemente, às receitas financeiras.

4.10 Alega que a empresa, inconformada com a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/1998, ingressou com ação judicial, na qual obteve provimento favorável, com trânsito em julgado já no Supremo Tribunal Federal, mantendo a tributação dessas contribuições com base na legislação anterior, que somente abrange seu faturamento, conforme se pode constatar pelos documentos as fls. 1838 a 1859.

4.11 Além disso, argumenta que apura o PIS e a COFINS de forma mensal e o Auditor autuante efetuou o lançamento dessas contribuições de forma trimestral, sem qualquer amparo legal, pelo que se impõe, por mais esse motivo que seja declarada a improcedência dos autos de infração de PIS e da COFINS.

Disponibilização fictícia de lucros

4.12 Faz em seguida, exposição analítica dos dispositivos legais que trataram da tributação dos lucros auferidos por empresas filiais, sucursais, controladas e coligadas, situadas no exterior, onde considera inconstitucional o art. 74 da MP nº 2.158/35/01, citando ainda tributaristas e decisões do Poder Judiciário concordantes com sua tese.

4.13 Alega que a disposição fictícia dos lucros para efeito tributário contraia os princípios da capacidade contributiva e tem efeito de confisco, proibido pela Constituição Federal, passando o tributo a incidir sobre o patrimônio do contribuinte e não mais sobre os acréscimos patrimoniais.

4.14 Alega que a tributação de lucros auferidos antes de 31 de dezembro de 2002 ofende os princípios da anterioridade e irretroatividade da lei tributária, pois o art. 74 da MP nº 2.158/35/01, ao considerar disponibilizados os lucros apurados por coligada ou controlada no exterior desde 1996 até 2001, esbarra nesses princípios norteadores do Direito Tributário, traduzidos pelos arts. 150, II alíneas "a" e "c" e 195, §6º da Constituição Federal. Cita ainda tributárias e decisões judiciais favoráveis ao que alega.

4.15 Alega que ainda que se admita a constitucionalidade do citado art. 74 da MP nº 2.158/35-01, a Fiscalização incorreu em diversos erros na apuração do imposto: (i) realizou ajustes ao lucro contábil das controladas no exterior, (ii) considerou que o lucro apurado nos anos-base de 1996 e 1997 por algumas controladas foram disponibilizados em 31/12/2002, (iii) exigiu CSLL sobre lucros auferidos antes de 1º de outubro de 1999 e (iv) utilizou de maneira equivocada a taxa de câmbio para a

conversão em reais dos lucros auferidos no exterior. Alega que se corrigidos os citados erros, verificar-se á que não haverá saldo de lucros no exterior a ser tributado pela fiscalização.

Lucro Real

4.16 Alega que o Auditor Fiscal entendeu que o lucro apuração pelas controladas no exterior deveria ser o lucro real e não o lucro líquido e recalculou os lucros das empresas, com os ajustes previstos na legislação brasileira.

4.17 Alega que o Auditor Fiscal tentou em vão justificar o seu entendimento, citando o parágrafo 3º da IN SRF nº 213/2002, entendendo que, ao determinar que na compensação dos prejuízos, apurados por controladas ou coligadas, não estariam sujeitos ao limite de 30%, a IN nº 231/02 estaria indicando que o lucro é o real porque se não fosse, não seria necessária a ressalva, mas parece não ter atentado para o próprio parágrafo 1º desse mesmo artigo da IN onde está disposto expressamente que os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996", que não deixam margem a qualquer dúvida da legislação a ser seguida., pois a limitação à compensação de prejuízos somente é aplicável para apuração de lucro tributável gerado no Brasil, nunca para lucros auferidos no exterior.

4.18 Alega que o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 determina que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem obedecer à legislação brasileira para as demonstrações de resultado, mas refere-se apenas aos lucros auferidos, não mencionando em nenhum momento o lucro real ou ainda lucro tributável.

4.19 Além disso, alega que o Auditor Fiscal ao entender que se deveria apurar o lucro real, simplesmente adicionou ao lucro líquido apurado no exterior, as provisões para devedores duvidosos e provisões para perda de estoques e custos, sem promover a correta apuração do lucro real das controladas e, em nenhum momento a empresa foi intimada a apresentar a composição do lucro das controladas no exterior com base no lucro real, o que sequer seria aplicável por falta de previsão legal.

4.20 Alega que em nenhum momento as "normas da legislação brasileira", conforme citou de maneira vaga o Auditor Fiscal para embasar seu ponto de vista, determinam que se ajuste o lucro líquido de acordo com as adições e exclusões previstas na legislação tributária brasileira, para efeitos de apuração do imposto de renda no Brasil. Além disso, é facultado ao Brasil, por meio de sua legislação, incluir na tributação pelo IRPJ, os lucros recebidos pelas empresas brasileiras, ainda que decorrentes de investimentos ou pertencentes a filiais localizadas no exterior mas, não lhe é facultado determinar a forma de composição deste lucro para efeitos tributários, já que ele é produzido e apurado fora do país, e distribuídos às pessoas jurídicas nacionais, sob pena de afrontar a soberania das nações.

4.21 Alega que a vigência das normas tributárias pode e deve alcançar todos os fatos geradores de renda que seja aqui produzidos ou que para cá venham a ser remetidos.

Contudo, argumenta que para lucro que é apenas aqui reconhecido em virtude de investimentos estrangeiros, resta apenas ao nosso País, tão-somente a competência de tributá-lo mas jamais, tendo em vista os limites territoriais de suas normas, interferir na apuração desse lucro, modificando o seu valor para efeitos de tributação no Brasil e determinando se a empresa situada no exterior teve ou não lucro como fez o Auditor Fiscal.

4.22 Alega que à legislação brasileira não é dado alcançar a forma de composição dos lucros produzidos fora do País mas tão-somente o lucro que, assim verificado no estrangeiro, passa a integrar o patrimônio das pessoas jurídicas brasileiras.

4.23 Pelo acima exposto, deve ser requerida a nulidade do auto de infração em decorrência da não apuração da correta base de cálculo do tributo pela autoridade administrativa decorrente dos valores supostamente distribuídos à empresa.

4.24 Alega que ainda que se admitisse válida a imposição do LALUR para controladas no exterior ainda assim o lançamento seria nulo por ter o Auditor Fiscal aplicado apenas parcialmente a legislação brasileira utilizando-a apenas para glosar despesas que entendeu ser adicionáveis ao lucro líquido mas sem considerar qualquer das previstas legalmente no cálculo do lucro real.

4.25 Alega que, caso se admita como correta a sistemática de cálculo adotada pelo Auditor Fiscal, ainda assim estaria incorreto o lançamento efetuado no cálculo de lucro real pois o que foi adicionado ao lucro líquido como provisões para devedores duvidosos e as provisões de estoque, 'poderiam, no máximo, ser consideradas postergação de pagamentos.

4.26 Alega que o Auditor Fiscal se apresentou em adicionar os valores mas não efetuou as exclusões desses mesmos valores que haviam sido oferecidos à tributação no exercício seguinte, conforme se demonstra no quadro de fls , 1592, evidenciando a nulidade do lançamento.

4.27 Alega que mesmo que não se reconheça a nulidade do presente lançamento, é importante mencionar que não caberia a multa de ofício e os juros de mora nos casos de pagamento postergado, em razão da aplicação do instituto de denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes, além de não haver previsão legal para sua cobrança.

4.28 Alega que com a redação do § 2º do artigo 273 do RIR/99, pode-se entender que na postergação de imposto será devida a multa de mora, contudo no § 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 existe apenas a previsão para a cobrança da correção monetária e os juros de mora.

4.29 Alega que o art. 74 da MP 2.158/35-01 não poderia ser aplicado para os anos-calendário 1996 e 1997 quando estava vigente o art.25 d a Lei nº 9.249/95 que determinava que o lucro auferido no exterior deveria ser adicionado ao lucro real das empresas no Brasil na data em que tivessem sido apurados, independentemente de sua disponibilização às empresas investidoras. Desse modo, argumenta, o lançamento relativo à esses anos-calendário teria que ter sido feito com base no art. 25 da lei nº 9.249/95, se já não houvesse transcorrido o prazo decadencial. Além disso, alega que a motivação apresentada pela Fiscalização (disponibilização em 31/12/2002 dos lucros apurados em 1996 e 1997) não guarda correspondência com a norma veiculada no citado art. 25 da Lei nº 9.249/95, somando mais ; um motivo para ser declarada a nulidade do auto de infração, conforme a opinião de tributaristas e decisões do Conselho de Contribuintes.

CSLL

4.30 Alega que não é possível a cobrança da CSLL antes de 1º de outubro de 1999 porque antes dessa data não havia dispositivo legal para essa cobrança, somente autorizada pela edição da MP nº 1.858-6/99.

Taxa de câmbio

4.31 Alega que está incorreta a taxa de câmbio utilizada pela Fiscalização que considerou a data de 31/12/2002, uma vez há disposição expressa de lei no sentido que deverá ser utilizada a taxa de câmbio da data de encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros pois o art. 143 do CTN prevê que a data da taxa de conversão é a data da ocorrência do fato gerador, salvo disposição de lei em contrário.

4.32 Alega que já decaiu o direito do Fisco constituir os créditos tributários de IRPJ e CSLL nos anos-base de 1996 e 1997 de acordo com os exatos termos do art. 150, § 4º e 156 do CTN.

Equivalência patrimonial

4.33 Alega que não se pode tributar o resultado positivo da equivalência patrimonial que abrange todos os valores que integram o patrimônio líquido da empresa e não somente o lucro, que no caso da empresa se traduz pela variação cambial que não se confunde com o conceito de lucro.

4.34 Alega que é ilegal a tributação da equivalência patrimonial autorizada apenas pela IN SRF nº 213/02, norma hierarquicamente inferior ao ordenamento legal, cujo art. 7º não possui qualquer respaldo em texto legal, ofendendo o princípio no qual somente a lei pode criar ou deixar de criar alguma obrigação, encargo ou ônus para o cidadão, além de violar os conceitos de renda ou Lucro, 4.35 A tributação do resultado de equivalência patrimonial foi objeto inclusive da mensagem de veto do Presidente da República no projeto de Lei de Conversão nº 30.

Tratados para Evitar a Dupla Tributação

4.36 Alega que não é possível a tributação de lucros apurados pelas controladas em países com os quais o Brasil celebrou tratado para evitar a dupla tributação, que se sobrepõem a legislação tributária interna conforme determina o art. 98 do CTN.

4.37 Alega que, no caso presente, aplicam-se os tratados firmados com a França, China e com a Espanha.

4.38 No caso das controladas situadas na França, alega que se aplicaria o art. VII do referido tratado para evitar a dupla tributação, firmado com o governo francês em 1971 que impede que um país tribute os lucros auferidos por empresas situadas no outro país.

4.39 Alega que ainda que se admitisse válida essa tributação, deveriam ser considerados os impostos pagos na França conforme prevê o art. XXII, do mesmo tratado, que prevê que, no caso de um residente no Brasil receber rendimentos que, pela legislação interna brasileira, sejam tributáveis no Brasil e esses rendimentos forem tributáveis na França também, o Brasil concederia na aplicação de seu imposto um crédito tributário equivalente ao imposto pago na França. Alega que, como isso não foi feito pela Fiscalização o lançamento é nulo.

4.40 Relativamente ao tratado firmado com a China, alega que aplicar-se-ia o art. 7º que impede que um país tribute os lucros auferidos por empresas situadas no outro país mas, no caso específico em que sejam tributados nos dois países, o art. 23 do mesmo tratado prevê que o imposto pago na China sobre o rendimento, será creditado contra o imposto brasileiro incidente sobre o mesmo rendimento. Alega que, como isso não foi feito pela Fiscalização o lançamento é nulo.

4.41 Relativamente ao tratado firmado com a Espanha, os artigos aplicáveis seriam o art. 7º que impede que um país tribute os lucros auferidos por empresas situadas no outro país mas, no caso específico em que sejam tributados nos dois países, o art. 23 do

mesmo tratado prevê que o imposto pago na China sobre o rendimento, será creditado contra o imposto brasileiro incidente sobre o mesmo rendimento. Alega que, como isso não foi feito pela Fiscalização o lançamento é nulo.

Preços de transferência - juros mínimos

4.42 Alega que as regras dos preços de transferência somente são aplicáveis a empréstimos realizados entre empresas vinculadas que não tenham sido registrados no Banco Central do Brasil - Bacen, conforme determina o art 22 da Lei nº 9.430/96, que prevê em seu §4º que para empréstimos registrados no Bacen serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.

4.43 Alega que a empresa prestou ao Bacen toda as informações por ele exigidas para a efetivação dos empréstimos ao exterior, tendo observado os devidos procedimentos regulamentares do registro cambial.

4.44 Alega que, desse modo, não estava obrigada a observar as regras de preço de transferência em relação aos empréstimos com empresas ligadas, situadas no exterior e por consequência, não reconheceu receitas tributárias a menor, como entendeu a Fiscalização.

4.45 Faz um breve apanhado histórico da legislação pertinente ao registro de capitais no Bacen , onde alega que a Lei nº 4.413/62 criou o registro de capitais estrangeiros no Brasil mas não instituiu qualquer regra referente ao registro de recursos enviados ao exterior por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil mas tão somente a necessidade de declarar os bens por ela detidos no exterior, o que foi instituído pelo art. 17 dessa lei.

4.46 Alega que com a edição do Decreto-lei nº 94 de , 04/01/1967, tanto esse artigo 17 como todos os demais artigos dessa lei que dispunham sobre os capitais brasileiros no exterior foram revogados.

4.47 Alega que somente com a edição da Medida Provisória nº 2.224/01, a realização da declaração de capitais brasileiros no exterior para o Bacen voltou a ser imposta, que inclusive estabeleceu penalidade para o não fornecimento de informações ao Bacen sobre capitais brasileiros no exterior e assim permitiu que a cobrança de declaração se tornasse obrigatória por meio do art. I o dessa MP. Desse modo, alega que o Conselho Monetário Nacional - CMN e o Bacen instituíram a Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior, que passou a ser devida anualmente a partir de 2002, obrigação essa cumprida pela empresa.

4.48 Alega que as resoluções do CMN, a partir de 1988, determinaram a obrigação do registro das operações de câmbio em sistema eletrônico no Bacen, o que sempre foi cumprido pela empresa e que além dos registros realizados não havia, bem como não há qualquer outra espécie de registro possível de ser realizado. Nos registros efetuados pela empresa no Sisbacen em cada uma das operações foi indicada a natureza da operação, como contrato de mútuo para domiciliadas no exterior, além de as partes aparecerem identificadas e os instrumentos representativos dos contratos de mútuo foram devida mente fornecidos às instituições responsáveis pela remessa de recursos.

4.49 A contribuinte apresenta também acórdão do Conselho de Contribuintes dando razão a empresa no processo administrativo nº13884.005045/2003-75, reconhecendo a não existência de qualquer outro registro no Bacen, além dos já efetuados pela empresa.

4.50 Desse modo, alega a empresa que o lançamento é indevido porque não se submete às impostas pelo art. 22 da Lei nº 9.430/1996.

Gastos de pesquisa e desenvolvimento

4.51 Alega que os critérios utilizados pelo Auditor Fiscal estão em total desconformidade com as regras de fruição do benefício fiscal concedido para dispêndios com pesquisa e desenvolvimento, previstos na lei nº 10.637/2002, além de ser totalmente inverossímil que a empresa não teria usado o mesmo peso e medida para os diferentes exercícios fiscais objeto da fiscalização.

4.52 Alega que investe muito em pesquisas e tecnologia inovadora no projeto de aeronaves, materiais aeroespaciais e respectivos acessórios, componentes e equipamentos, sendo a maior exportadora brasileira durante os anos de 1999 e 2001 e a segunda maior exportadora nos anos de 2002 a 2004, graças a alta qualidade técnica e tecnológica de suas aeronaves, sendo os dispêndios incorridos a título de pesquisa e desenvolvimento, além das normais e usuais para a sua atividade, absolutamente necessários.

4.53 Alega que as contribuições de parceiros recebidas de outras empresas que são as fornecedoras de peças e equipamentos das aeronaves são essenciais para os dispêndios de pesquisa e desenvolvimento que são muito elevados e a impugnante não conseguiria suportá-los sozinha.

4.54 Apresenta um exemplo de como de como são feitos os registros contábeis dos créditos recebidos de parceiros, nas contas da empresa, e porque esses créditos não representariam outras receitas como foi tributado pela Fiscalização. Alega que a metodologia explicada no exemplo foi mantida pela empresa nos anos de 2003 e 2004: o total dos dispêndios com pesquisa e tecnologia era contabilizado no ativo diferido, mas o saldo dessa conta sempre era reduzido dos valores recebidos dos parceiros quando o projeto, para o qual as empresas parceiras haviam fornecido recursos, atingia 50% de realização (milestone).

4.55 Alega que o equívoco cometido pelo Agente Fiscal decorreu da errônea interpretação do benefício fiscal concedido pela Lei nº 10.637/2002, cujo art. 39 autorizou a dedução do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais relativas aos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos. O §5º desse mesmo artigo esclarece que, no exercício de 2003, o disposto no caput do artigo aplica-se também aos saldos, em 31 de dezembro de 2002, das contas do Ativo Diferido, referentes a dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

4.56 Alega que essa lei permite a dedução de todos os dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica no momento em que são despendidos, o que entende ser um incentivo importante pois, até então, os gastos com pesquisa e desenvolvimento eram contabilizados no ativo diferido e somente deduzidos como despesa no momento em que comesçassem a ser geradas as receitas.

4.57 Alega que, com tal benefício, a empresa antecipa o reconhecimento desses dispêndios no momento em que incorridos, por conta do disposto no já referido art. 39 da Lei nº 10.637/2002, diferindo o pagamento do imposto para exercícios futuros.

4.58 Alega que para dispêndios realizados anteriormente a 01/01/2003, o citado §5º desse mesmo artigo, determina que 'só seria dedutível o saldo da conta de ativo diferido existente até 31/12/2002, o que foi feito pela contribuinte, invalidando a afirmação do Agente Fiscal que a contribuinte não teria usado para 2004 o mesmo peso e medida aplicada ao saldo de 2002.

4.59 Alega que, de fato, em relação ao ano de 2002, a empresa utilizou somente o saldo existente em sua conta de ativo diferido mas, a partir de 01/01/2003, pela edição da Lei

nº 10.637/2002, tornaram-se dedutíveis todas despesas operacionais relativas a dispêndios com pesquisa e tecnologia, não sendo possível admitir o entendimento do Agente Fiscal que desenvolveu o raciocínio que a empresa deveria ter continuado a deduzir apenas os saldos da conta do ativo diferido e não a totalidade dos dispêndios conforme passou a autorizar, a lei nº 10.637/2002.

4.60 Alega que ainda que se considerasse irregular o procedimento adotado pela empresa para o aproveitamento do benefício fiscal, os lançamentos seriam nulos por não considerarem o feito de postergação de pagamentos pois não foram considerados nos cálculos do Agente Fiscal em 2004 que os valores recebidos de contribuição de parceiros foram efetivamente tributados nos períodos subsequentes, caracterizando-se a postergação de impostos.

4.61 Desse modo, alega devem ser cancelados os autos de infração também no que tange a esses valores.

Postergação de impostos

4.62 Alega que caso não se reconheça o uso do benefício fiscal instituído pela Lei nº 10.637/2002, deverá ser considerada a postergação do pagamento em razão da utilização de despesa a menor no momento da alienação das aeronaves nos exercícios posteriores, sendo obrigação da Autoridade Fiscal recompor os lucros tributáveis, considerando os efeitos da postergação do pagamento, sob pena de nulidade de lançamento, conforme reiteradamente já decidiu o Conselho de Contribuintes.

4.63 Alega que também não caberia a imposição da multa de ofício ou de mora nos casos de pagamento postergado não só pela aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no art.138 do CTN, o que exoneraria a multa de ofício como também porque não há previsão legal para aplicação de multa de mora em casos de postergação de impostos, sendo autorizados, tão somente, a exigência de correção monetária e juros de mora (§ 7o do art. 6o da Lei nº 1.598/77).

Taxa Selic

4.64 Alega ser ilegal a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora por sua natureza remuneratória, além de não ter sido criada por lei, ofendendo o princípio da Legalidade e o disposto no art. 161, § I o do CTN.

Perícia

4.65 Requer ainda perícia nos termos da lei, indicando o perito e as questões a serem respondidas por ele do curso da perícia, além de protestar pela apresentação de questões suplementares, se necessário no curso dos trabalhos.

Em sessão de 28/07/2008, por meio do acórdão nº 16–17.911, a DRJ/SPO julgou o lançamento procedente em parte, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 2055/2057 do *e-processo*):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa:

SUCCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Tanto a empresa incorporada, na condição de contribuinte, quanto a empresa incorporadora, na condição de responsável tributário, figuram no polo passivo da obrigação tributária relativa a fatos anteriores à incorporação. Comprovado nos autos que a sucessora tomou ciência das intimações fiscais, do lançamento e pôde se defender plenamente, não há nulidade no Auto de Infração em que a empresa incorporada consta como contribuinte.

A empresa sucessora responde pelo pagamento do tributo devido pela sucedida, sujeitando-se, inclusive, à multa de ofício e juros de mora aplicados no lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. A contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício do IRPJ observa o artigo 173, inciso I, do CTN. Termo iniciado no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE. OBSERVÂNCIA DE ATOS NORMATIVOS PELOS JULGADORES DE 1ª INSTÂNCIA. O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

LUCROS NO EXTERIOR. TAXA DE CÂMBIO APLICÁVEL. Inexistindo disposição de lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita pela taxa de câmbio da data da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, fato gerador da obrigação tributária.

LUCROS NO EXTERIOR. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

IRPJ e CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por empresa controlada e situada no exterior sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

PIS E COFINS SOBRE RENDIMENTOS FINANCEIROS Não cabe a tributação de PIS e COFINS se a contribuinte detém decisão do Supremo Tribunal Federal transitada em julgado para não recolher essas contribuições sobre as receitas financeiras.

REGISTRO DE CONTRATOS DE MÚTUO NO BACEN. JUROS ATIVOS Não pode prosperar o lançamento quando não há subsunção do fato à norma aplicada, uma vez que a condição imposta para não ser efetuado o lançamento (registro do contrato de mútuo no Bacen) é de execução impossível para a contribuinte.

BENEFÍCIO FISCAL - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTOS Cabe a contribuinte comprovar por documentação idônea a amortização de valores que alega ter feito.

TAXA SELIC. Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

PERÍCIA Indefere-se a perícia requerida quando a própria contribuinte teria a obrigação de comprovar o que alega, através da documentação e livros fiscais obrigatórios por lei.

Observe-se que o acórdão nº 16–17.911 (primeiro acórdão) concluiu por (fls. 2090 do *e-processo*):

- excluir as adições feitas no resultado de cada período, no cálculo do imposto devido sobre os rendimentos auferidos no exterior; considerando procedente o lançamento corrigido;
- considerar procedente o lançamento de CSLL sobre os lucros apurados no exterior, no período fiscalizado, de acordo com a legislação vigente;
- exonerar os valores lançados a título de PIS e COFINS sobre os rendimentos financeiros, dado que a contribuinte possui ação judicial transitada em julgado, eximindo-a dessa tributação;
- exonerar os valores lançados a título de juros mínimos no caso de mútuos com pessoas ligadas, situadas no exterior, pois não há subsunção do fato à norma aplicada, exonerando-se também o lançamento decorrente da compensação indevida no segundo trimestre de 2002.
- considerar procedente os lançamentos efetuados a título de equivalência patrimonial, calculados de acordo com a IN SRF nº 213/2002 - considerar procedente o lançamento relativo as adições não computadas na apuração do lucro real de 2004 , relativas ao ativo diferido – recebimento de parceiros por falta de documentação idônea do que a empresa alega.
- considerar procedente a exigência de juros de mora calculados de acordo com a taxa Selic, por expressa previsão legal;

Em razão do valor do crédito tributário exonerado, foi interposto recurso de ofício, nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972.

O contribuinte apresentou recurso voluntário, cujo os argumentos se encontram sintetizados no relatório constante do acórdão CARF nº 1402-00.250, proferido em 01/09/2010 (fls. 73/76 do *e-processo*):

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a constituição dos créditos tributários referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2004, no valor total de R\$ 617.008.006,07, sob a alegação de que a Recorrente supostamente teria (i) deixado de oferecer à tributação os lucros auferidos no exterior; (ii) deixado de tributar o resultado positivo de equivalência patrimonial; (iii) descumprido as regras de preço de transferência quanto aos juros mínimos referentes aos contratos de mútuo com pessoas jurídicas vinculadas e (iv) deixado de adicionar créditos do diferido denominados "*recebimento de parceiro*".

Em razão dos argumentos expostos no decorrer do presente processo (a seguir sintetizados), aguarda a Recorrente que este E. Conselho reforme parcialmente a decisão da DRJ, com o conseqüente cancelamento integral dos autos de infração.

Ilegitimidade Passiva da Recorrente (Sociedade Extinta por Incorporação) -Nulidade da Autuação e Impossibilidade de Manutenção da Multa de Ofício

Os lançamentos de ofício, que originaram o presente processo, foram efetuados em 24/12/2007 em face da EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A., inscrita no CNPJ/MF sob o nº 60.208.493/0001-81 ("Antiga Embraer").

No entanto, a Antiga Embraer já estava extinta nessa data, em razão da sua incorporação pela RIO HAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., inscrita no CNPJ/MF sob o número 07.689.002/0001-89 ("Nova Embraer"), que ocorreu em 31/03/2006.

Neste sentido, confira-se a linha do tempo a seguir: (...)

Dessa forma, como os autos de infração foram lavrados em face da empresa extinta, resta evidente o erro na determinação do sujeito passivo, motivo pelo qual deverá ser declarada a nulidade dos lançamentos.

Ad argumentandum, caso assim não se entenda, como a multa em apreço somente foi lançada após o evento da incorporação, que ocorreu em 31/03/2006, sobre fatos de responsabilidade exclusiva da "Antiga Embraer", não se pode admitir a transferência dessa penalidade para a "Nova Embraer", também em razão do seu caráter personalíssimo, ainda que as empresas sejam do mesmo grupo econômico, conforme já assentou a jurisprudência (judicial e administrativa) sobre o tema, razão pela qual deverá esse E. Conselho afastar a aplicação da referida multa, conforme determina o artigo 132 do CTN.

Da Decadência do IRPJ e da CSLL nos termos do §4º do artigo 150, do CTN

Ainda que seja dado provimento ao recurso de ofício (o qual decorre da exoneração, por parte da DRJ, dos créditos tributários referentes ao três primeiros trimestres de 2002), o que se alega a título de argumentação, decaiu o direito do Fisco constituí-los, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, eis que a Recorrente somente foi cientificada dos autos de infração em 24/12/2007.

Da Não Incidência da Norma Veiculada pelo Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 sobre os Fatos Geradores Ocorridos em 31/12/96 e 31/12/97

Considerando que nos anos-base de 1996 e 1997 estava em vigor o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, não poderia a Fiscalização aplicar, nestes períodos, a norma prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o qual considerou disponibilizado em 31/12/02 os lucros apurados nesse período.

De fato, tais períodos somente poderiam ter sido lançados de forma segregada, uma vez que o fato gerador do IRPJ relativo a esse período ocorreu em 31/12/96 e 31/12/97, com o levantamento do balanço de tais sociedades, independentemente da disponibilização dos lucros (art. 25 da Lei 9.249/95). Neste sentido, cite-se o entendimento do eminente Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, manifestado no voto condutor do Acórdão n.º 101-95.476:

"Extraio, portanto, dos dispositivos da Lei 9.249/95, o convencimento de que a tributação recaía à época sobre o montante auferido, e não sobre o montante disponibilizado, certo ainda que tudo o que auferido pelas filiais, controladas ou coligadas durante o ano-calendário deveria ser adicionado em 31 de dezembro do ano-calendário respectivo." (g. n.)

Ad argumentandum, ainda que não seja declarada a nulidade dos autos de infração, reconhecida a aplicação do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, ocorreu a decadência do direito do Fisco constituir os créditos tributários relativos aos fatos jurídicos ocorridos em 31/12/96 e 31/12/97, nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

Da Impossibilidade de Cobrança da CSLL Antes de 1º Outubro de 1999

No presente caso pretende a Fiscalização tributar supostos lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior nos anos de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002. Contudo, a tributação, por meio da CSLL, dos lucros apurados por empresas controladas ou coligadas no exterior, só passou a ser possível a partir de outubro de 1999, ou seja, depois de decorridos 90 dias da publicação da Medida Provisória n.º

1.858-6, que se deu em 30 de julho de 1999. Por tal motivo, deve ser cancelada a exigência dessa contribuição para os lucros apurados em 1996, 1997, 1998 e até setembro 1999.

(...)

01/10/1999 - vigência da MP 1.858-6: "Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL (...)" 31/12/2002 Aspecto Temporal da CSLL "CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR - FATO GERADOR - DECADÊNCIA - 1996, 1997 e 1998- MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL - A MP 1858-6/99 introduziu o regime de tributação universal para a CSLL, não podendo retroagir para fatos anteriores, razão pela qual improcede a exigência para os períodos de 1996, 1997 e 1998." (Ac nº 108-09.588;)

Do Equívoco na Taxa de Câmbio Utilizada para a Conversão dos Lucros Apurados nos Balanços

Ao contrário do entendimento manifestado pela Fiscalização e ratificado pela Turma Julgadora, para conversão em reais dos lucros apurados pelas empresas controladas ou coligadas no exterior não pode ser aplicada, no presente caso, a regra geral manifestada no artigo 143 do CTN, a qual determina a utilização da taxa cambial fixada na data do fato gerador (/ *n casu*, a taxa do dia 31/12/2002); mas sim a regra especial prevista no artigo 25, § 4º da Lei nº 9.249/95 e no artigo 6º, § 3º da IN/SRF nº 213/2002, segundo os quais deve ser utilizada a taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada, ou seja, a taxa do dia 31 de dezembro de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001. Nesse sentido, o antigo Conselho de Contribuintes já se posicionou. (...)

Equivalência Patrimonial - Inaplicabilidade do artigo 7º da IN 213/2002 e da Não Tributação da Variação Cambial

Dentre os valores reconhecidos por equivalência patrimonial, está a variação cambial dos investimentos mantidos no exterior. Contudo, a própria Receita Federal do Brasil já reconheceu, analisando o artigo 7º da IN 213/2002, conforme Soluções de Consulta nº 54 (IRPJ) e 55 (CSLL), que tais valores não devem compor o lucro real ou a base de cálculo da CSLL.

Da Necessária Observação dos Acordos/Convenções Firmados pelo Brasil e da Necessidade de Compensação dos Tributos Pagos no Exterior

A Fiscalização e a DRJ não analisaram o fato de o Brasil ter celebrado Convenções para Evitar a Dupla Tributação com a França, Espanha e China, os quais estabelecem que somente podem ser tributados por aqueles países os lucros apurados por empresas lá sediadas.

"LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR - Na vigência das Leis 9.249/95 e 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei nº

9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que presumidos), passando a incidir sobre os lucros apurados, e não mais sobre dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil." (Acórdão 101-97.070) (g.n.)

Ressalte-se ainda que, mesmo para as controladas sediadas em Países com os quais não há tratado para evitar a dupla tributação, como é o caso dos Estados Unidos da América, o Fisco brasileiro também é obrigado a conceder um crédito do valor pago no exterior, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 (a Fiscalização não considerou os impostos pagos no exterior, o que está comprovado desde o procedimento fiscalizatório).

Do Critério de Contabilização e Reconhecimento dos Valores Denominados Créditos de Parceiros e do Aproveitamento dos Benefícios da Lei 10.637/2002 para os Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento

Para projetar as aeronaves, os materiais aeroespaciais, componentes e equipamentos, a Recorrente realiza elevados dispêndios com pesquisa e tecnologia ("DISPÊNDIOS com P&D"). Como esses elevados dispêndios irão contribuir para a formação da receita a partir do momento em que as aeronaves começarem a ser vendidas, a sua contabilização como custo somente poderá ser deduzida a partir do momento em que as vendas começarem a ser realizadas, motivo pelo qual eram classificados Débito na conta do Ativo Diferido.

Com o advento da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, resultado da conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, foi instituído o benefício fiscal decorrente da possibilidade de se deduzir as despesas operacionais relativas aos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.

Ocorre que a legislação estabelece dois momentos distintos para a aplicação do benefício fiscal. Em regra, são dedutíveis todos os dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, no momento em que são despendidos (artigo 39 da Lei nº 10.637/02).

Ocorre que, para os dispêndios realizados anteriormente a 01/01/2003, o § 5o do artigo 39 da referida Lei determina que só seria dedutível o saldo da conta de ativo diferido existente até 31/12/2002. Portanto, pode-se demonstrar graficamente a aplicação do dispositivo na seguinte linha do tempo:

(...)

Portanto, é verdadeira a afirmação do Sr. Agente Fiscal de que com relação ao ano de 2002 a Recorrente utilizou apenas o saldo existente em sua conta de ativo diferido (líquido das contribuições de parceiros). Todavia, conforme visto, a partir de 01/01/2003, eram dedutíveis todas as despesas operacionais referentes a dispêndios com pesquisa e tecnologia.

De fato, no regular exercício do seu objeto social, a Recorrente recebe recursos de empresas parceiras ("créditos de parceiros"), que serão as fornecedoras de peças e equipamentos a serem utilizados nas aeronaves em cada projeto.

O total dos dispêndios com pesquisa e tecnologia foi contabilizado no ativo diferido, mas o saldo dessa conta sempre era reduzido dos valores recebidos dos parceiros (créditos de parceiros).

Tal metodologia adotada pela Recorrente foi mantida para o ano-base de 2004, a despeito do equivocado entendimento da Fiscalização, que afirmou que *"não foi usado o mesmo peso e mesma medida aplicada ao saldo de 2002"*. Ocorre que, mesmo que tais créditos de parceiros fossem contabilizados como receitas (como entende o Sr. Agente Fiscal), deveriam ser contabilizados como "receitas a apropriar", somente sendo levados a resultado no mesmo momento em que os custos a eles correspondentes fossem deduzidos.

Ressalte-se, neste sentido, que este procedimento foi observado pela Recorrente, que tributou tais valores no ano-base de 2004 por meio de adições ao lucro real, as quais foram inclusive admitidas pelo Sr. Agente fiscal:

Grupo de conta	1º trimestre de 04	2º trimestre de 04	3º trimestre de 04	4º trimestre de 04
Soma 146110	-258.312.868,83	-22.832.860,98	-22.733.110,51	-13.567.464,16
(-) vr adicionados	4.857.824,10	4.096.594,33	3.857.270,92	3.459.350,29
A tributar	253.455.044,73	18.736.266,65	18.875.839,59	10.108.113,87

(Tabela extraída do auto de infração - apuração da base de cálculo - fls. 761)

Por fim, ainda que se admita que a Recorrente somente poderia utilizar o benefício fiscal instituído pela Lei nº 10.637/02 para os valores dos dispêndios reduzidos da contribuição de parceiros, o que se nega, mas se admite apenas a título argumentativo, os valores recebidos a título de créditos de parceiros em 2004 foram tributados nos exercícios subsequentes, pelo que os lançamentos são nulos por não considerarem o efeito de postergação do pagamento.

Do Pedido

Ante o exposto e ratificando-se as demais alegações de defesa desenvolvidas em sede de recurso voluntário, espera a Recorrente que este Egrégio Conselho reforme parcialmente a decisão ora recorrida, com o consequente cancelamento integral dos autos de infração objeto do presente processo administrativo (...).

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário requerendo a manutenção do acórdão da DRJ nos pontos desfavoráveis ao contribuinte e a reforma da decisão que afastou a tributação pertinente à falta de adição de juros mínimos nas operações de mútuos realizadas com pessoas vinculadas, conforme abaixo demonstrado (fls. 2490/2493 do *e-processo*):

XII - DA NECESSIDADE DE PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO – MÚTUO COM PESSOA VINCULADA

Os doutos julgadores de primeira instância afastaram a tributação pertinente à falta de adição de juros mínimos com relação a operações de mútuo realizadas com pessoas vinculadas.

Assim entendeu a DRJ:

"82 Em verdade, como já elucidado, em todos os contratos de mútuo com empresas vinculadas sediadas no exterior, em que a mutuante seja empresa domiciliada no País,

são aplicáveis as normas jurídicas de "preço de transferência" positivas pelo art. 22, §1º da Lei nº 9.430, de 1996. Inobservados os limites mínimos de remuneração, previstos em Lei, plenamente cabível o lançamento da diferença de receita financeira a ser obrigatoriamente reconhecida para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

83 In casu, os motivos de fato invocados estão incorretamente qualificados, porque a incidência da norma do preço de transferência sobre as operações em questão independe do registro dos contratos de mútuo no Bacen, fundamento fático da autuação, uma vez que requer condição impossível de ser atendida.

Desse modo, a ausência de registro dos contratos no Bacen não pode servir como pressuposto lógico do lançamento."

Em outras palavras, infere-se do voto da DRJ que esta entendeu ter havido equívoco por parte da Fiscalização, que teria confundido operações de mútuo em que a mutuante é empresa situada no exterior, com operações em que a mutuante é empresa situada no Brasil. Verbis:

"80 Houve, de fato, equívoco da fiscalização ao exigir a comprovação do registro do contrato de mútuo no Bacen, porque tal registro configura-se irrelevante para a incidência das normas jurídicas relativas aos preços de transferência, nas hipóteses em que a mutuante é empresa domiciliada no Brasil. O registro do contrato de mútuo no Bacen é condição suficiente para afastar a aplicação da norma jurídica dos "preços de transferência", apenas quando a mutuante é **empresa sediada no exterior**."

Ocorre, entretanto, que não houve qualquer equívoco por parte da fiscalização. De **forma alguma houve exigência de comprovação de registro no Bacen** por parte da Fiscalização.

Ao contrário, no Termo de Verificação Fiscal - TVF -se pode observar a perfeita delimitação do tipo de operação que estava sendo analisada, a saber: operação de mútuo **com mutuante no Brasil**, senão vejamos (fls. 1514 - volume 08):

"No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica **mutuante domiciliada no Brasil** deverá reconhecer como receita financeira correspondente à operação (...)"

Como se observa, a Fiscalização não se equivocou quanto às operações. Da mesma forma, o lançamento não decorreu de uma exigência de registro de contratos de mútuo no Bacen, mas sim da **inobservância dos limites mínimos de juros pactuados**.

O esclarecimento feito pelo Fiscal no TVF é justamente para que não se pensasse estar-se tratando de contratos registrados no Bacen, estes sim afetos a operações de mútuo cujo mutuante encontra-se no exterior. Eis o esclarecimento do ilustre fiscal (fls. 1514 - volume 08):

"Vale lembrar que o registro da remessa do Sisbacen não caracteriza o registro do contrato de mútuo celebrado.

Com efeito, há diferença entre o registro da "remessa" e o registro do contrato de mútuo no Sisbacen. Esta foi a diferença esclarecida pelo Fiscal.

Neste sentido, conforme a Circular Bacen nº 2.677/96, para qualquer **remessa** de valores do Brasil para o exterior é necessário um **registro da mesma** no Sisbacen, na chamada transação PCAM260.

O que o Fiscal quis esclarecer, e com propriedade, foi que o registro de eventuais remessas ao exterior (como, por exemplo, o envio do principal à mutuária no exterior) não constitui registro do contrato de mútuo, que, como visto, não é exigido para casos como estes (mutuante domiciliada no Brasil).

Neste sentido se manifestou a própria Contribuinte em sua impugnação, senão vejamos (folhas 1647 - volume 09):

"Portanto, sempre que realizadas ao amparo das normas supracitadas e com observância de todos seus procedimentos e requisitos, as operações com capitais brasileiros **remetidos ao exterior** eram devidamente registradas no sistema disponibilizado e requerido pelo Banco Central do Brasil, ou seja, eram registradas no SISBACEN de acordo com as regras cambiais."

Em conclusão, o ilustre Fiscal autuou não a ausência de registro no Bacen, mas sim a **inobservância do limite mínimo de adição de juros**, como exige o §1º do artigo 22 da Lei nº 9.430/96 combinado com o *caput* do mesmo artigo, que, propositadamente, passamos a transcrever na ordem invertida:

"§1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, **a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil**, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.

Art. 22. Os juros pagos ou **creditados** a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, **somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.**"

Por fim, é esclarecedora a rubrica na qual foi realizado este tópico do auto de infração (fls. 1472 - volume 08): "005 - (...) NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE **JUROS RECEBIDOS** - MÚTUO COM PESSOA VINCULADA NO EXTERIOR".

Por estas razões, merece ser provido o Recurso de Ofício que se apresenta.

[grifos constam do original]

Por meio do acórdão CARF nº 1402-00.250, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho julgou o recurso voluntário do contribuinte parcialmente procedente e não conheceu do recurso de ofício. O julgamento se deu da seguinte forma (fls. 62 do *e-processo*):

Acordam os membros do colegiado: 1) Por maioria de votos, **rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo**, vencidos o relator e o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta. 2) Por unanimidade de votos, **acatar a preliminar de decadência para excluir as exigências de fatos geradores tributados até o mês de novembro do ano calendário de 2002**. Os Conselheiros Antonio José Praga de Souza e Frederico Augusto Gomes de Alencar votam pelas conclusões. 3) Pelo voto de qualidade, **rejeitar a preliminar de decadência quanto aos lucros no exterior gerados em 1996 e 1997**, vencidos o relator e os Conselheiros Carlos Pelá e Sérgio Luiz Bezerra Presta. 4) Em primeira votação, rejeitar a proposta do Conselheiro relator de superar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância suscitada pelo Conselheiro Antonio Jose

Praga de Souza, vencido o relator. 5) Em segunda votação, pelo voto de qualidade, anular a decisão de primeira instância apenas na parte relativa à falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior e adições não computadas referentes a créditos do diferido, vencido o relator, o Conselheiro Carlos Pelá e o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta que a anulavam integralmente. 6) Por maioria de votos, determinar a realização de diligência, que deverá ser realizada antes de ser proferida a nova decisão de 1ª instância, vencido o conselheiro relator que julgava o mérito. Tudo nos termos do relatório e dos votos vencidos e vencedor que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio José Praga de Souza.

Perceba-se que o referido acórdão CARF analisou e julgou as preliminares de mérito: 1) rejeitou a de erro na identificação do sujeito passivo; 2) acatou a de decadência para excluir as exigências de fatos geradores tributados até o mês de novembro do ano calendário de 2002; e 3) rejeitou a de decadência quanto aos lucros no exterior gerados em 1996 e 1997.

Ato subsequente, o CARF anulou o acórdão nº 16–17.911 da DRJ/SPO (primeiro acórdão) tão somente na parte relativa à falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior e adições não computadas referentes a créditos do diferido, veja-se (fls. 96/98 do *e-processo*):

4. Nulidade Parcial da decisão de Primeira Instância, quanto a matéria falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior e adições não computadas referentes a créditos do diferido

[...]

No caso presente, a peça recursal aponta pelo menos duas matérias expressamente impugnadas que não teriam sido objeto de apreciação na decisão recorrida, a seguir transcritos:

2.7.2.a - Do Artigo VII da Convenção Brasil-França - Impossibilidade de Tributação dos Lucros Apurados pela Empresa Controlada Sediada na França (...)

Primeiramente, faz-se necessário ressaltar que a Turma julgadora foi omissa em sua decisão, pois não se manifestou a cerca da impossibilidade de tributação dos lucros apurados pela empresa controlada sediada na França. (*fl. 71 do Recurso, 2049 dos autos*).

A Turma Julgadora também foi omissa quanto à análise da impossibilidade de tributação de dividendos recebidos da controlada na Espanha, não apreciando este ponto da defesa da Recorrente. Assim, cabe a este E. Conselho de Contribuintes apreciar esta questão, conforme será demonstrado a seguir. (*fl. 2661*).

No tocante à alegação de que a Recorrente teria feito exclusões indevidas *para fins de*

apuração do lucro real da base de cálculo da CSLL dos créditos oriundos de parceiros, quando do aproveitamento do benefício fiscal concedido pela Lei nº 10.637/02, entendeu a Turma Julgadora que *"Embora a contribuinte tenha apresentado argumentação detalhada, inclusive com exemplos hipotéticos, de como teria feito a amortização de valores do ativo diferido, faltou à contribuinte comprovar o que*

alega” (...) Contudo, a afirmação feita pelo E. Turma Julgadora não merece prosperar, uma vez que toda a documentação e informações referentes ao procedimento realizado para o aproveitamento do referido benefício fiscal **foram efetivamente apresentadas pela Recorrente, seja durante o procedimento de fiscalização, seja em sede de impugnação.** (fl. 2063)

Além disso, a contribuinte alegou ter apresentado, ainda na fase de auditoria, os comprovantes de pagamento de imposto de renda no exterior (fls. 64 e 65 dos autos), que foram reapresentados no recurso (vide alegação à fl. 2063). Todavia, a decisão de 1ª instância afirma que nada foi apresentado (fl. 1959).

Diante dessas omissões, entendo que a decisão de primeira instância deve ser parcialmente anulada para que essas matérias sejam devidamente apreciadas.

[grifos constam do original]

Por fim, antes de proferido o novo acórdão pela delegacia de julgamento, determinou-se ainda a realização da seguinte diligência (fls. 98 do *e-processo*):

5. Da necessidade de realização de diligência fiscal antes de proferir nova decisão de primeira instância.

Em vista aos autos formei convencimento de que é necessário apurar se realmente o contribuinte faz jus a compensação de tributos pagos no exterior sobre os valores objeto de tributação e quais os valores devem ser subtraídos da exigência.

Para tanto, propugno que antes da nova decisão de primeira instância, os autos sejam enviados à Delegacia da Receita Federal de origem para que a fiscalização analise os documentos apresentados pelo contribuinte, intimando-o a fazer complementações, se necessário e apure tais valores.

No tocante à alegação de que os valores recebidos a título de “créditos de parceiros”, em 2004, foram tributados em períodos de apuração seguintes (anteriores ao 4º trimestre de 2007 – lavratura do auto de infração), a fiscalização também deve intimar o contribuinte a apresentar os comprovantes do alegado e confirmar os valores, inclusive se ocorreu apuração de IRPJ e CSLL a pagar nesses períodos.

A Fiscalização pode fazer outras verificações e procedimentos, em estrita consonância com o escopo da diligência visando seu êxito. Ao final, deverá lavrar termo consubstanciado e cientificar a contribuinte para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 dias.

Ato contínuo, o processo deverá ser enviado à DRJ para novo julgamento em 1ª instância.

O contribuinte foi então intimado a apresentar a seguinte documentação (fls. 2542/2543 do *e-processo*):

Assim, intimo o contribuinte a apresentar:

1- Compensação de tributos pagos no exterior sobre os valores objeto de tributação no processo 16561.000165/2007-41

Apresentar documentação. Esclareço que a documentação deve comprovar, de maneira clara e inequívoca, com demonstrações, os valores pagos a título de imposto de renda por país de origem dos lucros tributados. Exemplificando, documentos como a nossa DARF autenticada e extrato bancário com indicação do recolhimento.

Apresentar comentários embasados da alegação do contribuinte para fazer jus a tais compensações.

2- Tributação em períodos seguintes de valores recebidos a título de “créditos de parceiros” em 2004

Apresentar documentação. Esclareço, também, que a documentação deve comprovar, de maneira clara e inequívoca, com demonstrações, os valores de IRPJ e CSLL tributados, inclusive se ocorreu apuração dos tributos mencionados a pagar nesses períodos.

Apresentada a documentação, a diligência foi cumprida pela Divisão de Fiscalização II da DEMAC em São Paulo (fls. 2784/2796 do *e-processo*), a qual concluiu:

- Créditos de parceiros – ficou provado o oferecimento à tributação em anos calendários posteriores demonstrados pelos documentos e livros fiscais enviados.
- imposto de renda pago no exterior – não foi preenchido todos os requisitos obrigatórios para aproveitamento destes impostos, e ainda, entendo, agora, não deveria ter sido aproveitado quando da emissão do auto.

O contribuinte manifestou-se a respeito do relatório conclusivo informando ter apresentado todos os documentos necessários para comprovar a regularidade do imposto de renda pago no exterior. E para que fosse dirimida toda e qualquer dúvida, anexou mais uma vez as guias com os valores de imposto a serem recolhidos, comprovantes de pagamento com as respectivas traduções juramentadas, cópias das traduções juramentadas das legislações da França e dos Estados Unidos (fls. 2810 do *e-processo*).

Em sessão de 29/06/2016, foi proferido pela DRJ/SPO o acórdão nº 16-73.886 (segundo acórdão) julgando procedente em parte a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 2989/2991 do *e-processo*):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Tanto a empresa incorporada, na condição de contribuinte, quanto a empresa incorporadora, na condição de responsável tributário, figuram no pólo passivo da obrigação tributária relativa a fatos anteriores à incorporação. Comprovado nos autos que a sucessora tomou ciência das intimações fiscais, do lançamento e pôde se defender plenamente, não há nulidade no Auto de Infração em que a empresa incorporada consta como contribuinte. A empresa sucessora

responde pelo pagamento do tributo devido pela sucedida, sujeitando-se, inclusive, à multa de ofício e juros de mora aplicados no lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. O prazo decadencial dos tributos lançados por homologação é contado na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, quando restar comprovado o exercício da atividade pelo contribuinte. Preliminar acolhida, exonerando-se a tributação relativa aos 3 primeiros trimestres de 2002.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. RETROATIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. Tendo o STF declarado inconstitucional a retroatividade prevista no § único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, há que se excluir da tributação os lucros no exterior auferidos até 31/12/2001.

GLOSA DE DESPESAS DEDUZIDAS PELA CONTROLADA NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. A autoridade fiscal brasileira não detém competência para contestar a admissibilidade da dedução de dispêndios suportados por empresa sediada no exterior.

TRATADO INTERNACIONAL MODELO OCDE. A aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Considerando que não foram preenchidos todos os requisitos obrigatórios para aproveitamento do imposto pago no exterior, improcede sua compensação com os tributos exigidos no Brasil.

CONCLUSÃO. EXIGÊNCIA EXONERADA EM PARTE. Deve-se excluir da tributação os lucros auferidos até 31/12/2001 e as parcelas que foram acrescentadas pelas adições efetuadas pelo Auditor Fiscal no lucro antes do imposto de renda das empresas, exonerando-se parcialmente a exigência.

LUCROS NO EXTERIOR. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

REGISTRO DE CONTRATOS DE MÚTUO NO BACEN. JUROS ATIVOS Não pode prosperar o lançamento quando não há subsunção do fato à norma aplicada, uma vez que a condição imposta para não ser efetuado o lançamento (registro do contrato de mútuo no BACEN) é de execução impossível para a contribuinte.

CRÉDITOS DO DIFERIDO. VALORES RECEBIDOS DE TERCEIROS. DEDUÇÃO. As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais relativas aos dispêndios reais/efetivos realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos (normalmente contabilizadas no Ativo Diferido), ou seja, aqueles correspondentes a seus gastos deduzidos dos valores recebidos de terceiros.

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. Considera-se postergada a parcela do tributo relativo a determinado período-base quando efetiva e espontaneamente paga em período base posterior. O efeito dessa postergação deve ser considerada no momento do lançamento de ofício, utilizando-se a imputação proporcional.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. EXONERAÇÃO PARCIAL. Restabelecida parte dos prejuízos fiscais, exonera-se parcialmente a autuação decorrente da compensação indevida.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas. A aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Considerando que não foram preenchidos todos os requisitos obrigatórios para aproveitamento do imposto pago no exterior, improcede sua compensação com os tributos exigidos no Brasil.

CONCLUSÃO. EXIGÊNCIA EXONERADA EM PARTE. Deve-se excluir da tributação os lucros auferidos até 31/12/2001 e as parcelas que foram acrescentadas pelas adições efetuadas pelo Auditor Fiscal no lucro antes do imposto de renda das empresas, exonerando-se parcialmente a exigência.

LUCROS NO EXTERIOR. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

REGISTRO DE CONTRATOS DE MÚTUO NO BACEN. JUROS ATIVOS Não pode prosperar o lançamento quando não há subsunção do fato à norma aplicada, uma vez que a condição imposta para não ser efetuado o lançamento (registro do contrato de mútuo no BACEN) é de execução impossível para a contribuinte.

CRÉDITOS DO DIFERIDO. VALORES RECEBIDOS DE TERCEIROS. DEDUÇÃO. As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais relativas aos dispêndios reais/efetivos realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos (normalmente contabilizadas no Ativo Diferido), ou seja, aqueles correspondentes a seus gastos deduzidos dos valores recebidos de terceiros.

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. Considera-se postergada a parcela do tributo relativo a determinado período-base quando efetiva e espontaneamente paga em período base posterior. O efeito dessa postergação deve ser considerada no momento do lançamento de ofício, utilizando-se a imputação proporcional.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. EXONERAÇÃO PARCIAL. Restabelecida parte dos prejuízos fiscais, exonera-se parcialmente a autuação decorrente da compensação indevida.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

Este segundo acórdão faz questão de relembrar que a autuação fiscal decorreu de quatro infrações:

- 1) Falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior;

- 2) Falta de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial;
- 3) Falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior; e
- 4) Falta de adição de créditos do Diferido – recebimento de parceiros.

Como consequência dessas infrações, a fiscalização apurou, ainda, compensação indevida de prejuízos fiscais (2º trimestre de 2002 e 1º trimestre de 2004) e de base de cálculo negativa da CSLL (2º e 3º trimestres de 2004).

O acórdão do CARF, o qual também havia estipulado a realização diligência, determinou a reanálise dos itens 1 e 4, em razão da existência de matéria expressamente impugnada, a qual, todavia, não havia sido objeto de análise pela delegacia de julgamento.

Nesse sentido, com relação aos argumentos preliminares, o acórdão nº 16-73.886 (segundo acórdão) ressalta a manutenção do que já fora decidido anteriormente, ou seja:

(A) rejeitada a preliminar de ilegitimidade passiva – tanto pelo primeiro acórdão da DRJ como pelo CARF;

(B) reconhecimento da decadência do direito de lançar, em relação aos 3 primeiros trimestres de 2002 – conforme decidido pelo acórdão do CARF; e

(C) impossibilidade de tributação do PIS e da COFINS (autuação relativa à falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior), em face da decisão judicial garantindo o direito da contribuinte de não recolher PIS e COFINS sobre rendimentos de receitas financeira, bem como pelo fato de a DRJ/SPO haver considerado improcedente a autuação relativa à falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior – decidido pela DRJ, mas pendente de análise pelo CARF em recurso de ofício.

Com relação ao mérito, o acórdão nº 16-73.886 (segundo acórdão) analisou novamente as infrações 1 – falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior e 4 – falta de adição de créditos do Diferido – recebimento de parceiro, e manteve a decisão do acórdão nº 16-17.911 (primeiro acórdão) para as infrações 2 – Falta de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial e 3 – falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior.

Transcreve-se abaixo os fundamentos do acórdão nº 16-73.886 (segundo acórdão) com relação aos argumentos de mérito:

Infração 1 – falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior (fls. 3021/3030 do *e-processo*):

DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS NO EXTERIOR

Da alegação de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001

[...] em relação ao referido artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 2.588, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) em 2001, decidiu pela:

- a) Inaplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às coligadas localizadas fora de países com tributação favorecida (fora de "paraísos fiscais").
- b) Aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às controladas localizadas em países com tributação favorecida ou desprovidos de controles societários/contábeis/fiscais adequados ("paraísos fiscais", nos termos da lei).
- c) Inconstitucionalidade do § único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que previa a retroatividade da aplicação da norma.

Em relação às coligadas situadas em "paraísos fiscais" e às controladas situadas fora de "paraísos fiscais", os Ministros entenderam que não foi alcançado o quórum necessário para declaração da inconstitucionalidade do dispositivo, de modo que, nessa parte, negaram provimento à ADI, porém sem efeito vinculante e eficácia *erga omnes*.

Ou seja, para esses casos, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não foi declarado inconstitucional. Tratando-se de competência exclusiva do Poder Judiciário a apreciação e decisão de questões desse tipo, não cabe à autoridade administrativa se posicionar e negar vigência ao referido artigo.

No presente caso, foram tributados os lucros de controladas no exterior, auferidos (1) até 31/12/2001 (§ único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001) e (2) em 2002, 2003 e 2004.

Assim, em face da decisão do STF (inconstitucionalidade do § único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001) há que se excluir da tributação os lucros auferidos até 31/12/2001.

Assim sendo, perdem objeto - e não serão analisados - os argumentos da contribuinte relativos (1) à não incidência do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 sobre os fatos geradores ocorridos em 31/12/96 e 31/12/97; (2) à impossibilidade de cobrança da CSLL antes de 01/10/99; e (3) ao equívoco na taxa de câmbio utilizada para a conversão dos lucros apurados nos balanços.

Do lucro tributável – contábil / real

Quanto a esse item, mantenho integralmente o entendimento de que o Auditor Fiscal não poderia recalcular os lucros das empresas, com os ajustes previstos na legislação

brasileira, já exposto por esta 5ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO no Acórdão 16-17911, de 28/07/2008 (fls. 2055/2093), a seguir transcrito (destaques do original):

25. A Fiscalização entendeu que o lucro apurado, nas empresas controladas e coligadas, situadas no exterior, deveria ser calculado de acordo com a legislação que rege o cálculo do lucro real no Brasil. Apresenta no Termo de Verificação alguns argumentos a respeito e seguindo sua tese, recalculou todos os valores dos lucros das empresas coligadas e controladas, situadas no exterior e efetuou o lançamento de IRPJ e CSLL sobre os valores obtidos.

26. A contribuinte protestou alegando que a lei brasileira não teria ingerência sobre a forma de apuração dos lucros gerados em outros países, podendo quando muito tributar o resultado final quando esses lucros fossem disponibilizados.

27. De fato, assiste razão à contribuinte em sua reclamação. O art. 25 da Lei nº 9.249/1995 determina que **as demonstrações financeiras** das controladas no exterior devem obedecer à legislação brasileira para as demonstrações de resultado mas, em nenhum momento a legislação brasileira determina que os lucros no exterior deverão ser apurados utilizando o método de cálculo do lucro real.

28. Obviamente o Legislador tem perfeita consciência que as leis tributárias editadas no Brasil atingem tão somente os fatos geradores ocorridos dentro do território nacional ou rendimentos que para aqui sejam remetidos real ou contabilmente, e não incorreria em engano tão primário de entender ter direito de determinar o método de cálculo do lucro gerado e apurado em empresa situada no exterior porque isso não só extrapolaria o alcance legal da legislação brasileira como ofenderia o princípio da soberania das nações.

29. O próprio CTN delimita em seu art. 1º o alcance das leis tributárias, in verbis:

(...)

30. O que a lei brasileira pode e deve tributar é o lucro obtido nas empresas do exterior e que beneficiam empresas aqui situadas mas não a forma que esse lucro é determinado.

31. Uma vez que o Auditor Fiscal limitou-se a citar a IN SRF nº 213/2002 para embasar a exigência fiscal sobre os lucros auferidos no exterior, reproduz-se aqui o art. 6º dessa mesma IN que trata das demonstrações financeiras:

(...)

32. Observa-se que na IN invocada pelo Auditor Fiscal como base legal necessária e suficiente para justificar o lançamento, não há qualquer autorização para o recálculo do lucro conforme leis brasileiras. Ao contrário, o caput do artigo determina que as demonstrações financeiras sejam **elaboradas** de acordo com a legislação do país onde a empresa se situa.

33. O que a legislação brasileira exige é a demonstração dos resultados financeiros das empresas e, conforme a legislação brasileira, o resultado das demonstrações financeiras é o Lucro Líquido ou ainda o lucro antes do imposto de renda, pois o Lucro Real só é apurado após adições e exclusões previstas na legislação para o cálculo do imposto de renda e não faz parte das demonstrações financeiras

34. E tanto é assim que a DIPJ que deve ser apresentada pela pessoa jurídica anualmente possui a ficha 44 -Participações no Exterior – Resultado do Período de Apuração, onde a empresa apresenta o demonstrativo do Lucro Líquido de cada uma

das empresas coligadas, controladas, filiais ou sucursais situadas no exterior conforme se pode observar, como exemplo, as fls. 1420 a 1430 da DIPJ apresentada pela contribuinte, relativa ao ano-calendário de 2004, exercício de 2005.

Desse modo, há que se excluir da tributação as parcelas que foram acrescentadas pelas adições efetuadas pelo Auditor Fiscal no lucro antes do imposto de renda das empresas.

Assim sendo, perdem objeto - e não serão analisados - os argumentos da contribuinte relativos à postergação de pagamento de tributos (e à solicitação de perícia).

Dos tratados para evitar a dupla tributação

Alega a impugnante que não é possível a tributação de lucros apurados pelas controladas em países com os quais o Brasil celebrou tratado para evitar a dupla tributação (França - Decreto nº 70.506/72, Espanha - Decreto nº 76.975/76 e China - Decreto nº 762/93), que se sobrepõem a legislação tributária interna conforme determina o artigo 98 do CTN.

Equivoca-se a impugnante.

É certo que os tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas fixadas pela legislação tributária interna, mesmo as normas posteriores, nos termos do artigo 98 do CTN, *in verbis*:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

A pretensão da impugnante, contudo, repousa sobre interpretação equivocada dada ao artigo VII das Convenções firmadas entre o Brasil e os supracitados países (França, Espanha e China), que seguem o modelo da OCDE.

[...]

O fato de as controladas no exterior (França, Espanha e China) não possuírem estabelecimentos permanentes no Brasil implica a impossibilidade de lucros das controladas serem imputáveis à investidora no Brasil, hipótese que não se confunde com a dos lucros disponibilizados à investidora, na qualidade de sócia do investimento no exterior, prevista em nossa legislação interna.

A questão sobre a compatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 com os tratados que seguem o modelo da OCDE já foi detidamente enfrentada pela COSIT, que recentemente expediu a SCI nº 18/2013, dos quais mostram-se elucidativos os seguintes excertos:

[...]

Na realidade, a pretendida proteção contra a bitributação a que se prestam os referidos tratados é assegurada pela possibilidade de compensação do imposto pago no outro País contratante, nos termos do artigo XXIII do Modelo de Convenção da OCDE, implementado nos tratados com a França (artigo XXII), a Espanha (artigo 23) e a China (artigo 23). Transcreve-se a seguir os supracitados artigos (grifos meus):

(Tratado com a França - Decreto nº 70.506/72)

“ARTIGO XXII

Regras gerais de tributação A dupla tributação será evitada da seguinte forma:

1. no caso do Brasil:

quando um residente do Brasil perceber rendimentos, que em conformidade com sua legislação interna, forem tributáveis no Brasil e esses rendimentos forem tributados na França em conformidade com as disposições da presente Convenção, o Brasil concederá na aplicação de seu imposto um crédito tributário equivalente ao imposto pago na França.

Todavia, a importância equivalente a esse crédito não poderá exceder fração do imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento na renda tributável no Brasil.

2. no caso da França:

a) os rendimentos não mencionados nas alíneas "b" e "c" abaixo estarão isentos dos impostos franceses indicados no parágrafo, 1, "a", do Artigo II, quando esses rendimentos forem tributados no Brasil nos termos da presente Convenção;

b) Os dividendos que uma sociedade residente da França receba de uma sociedade residente do Brasil, na qual ela possua participação de no mínimo 10% e que tenham sido tributados no Brasil em virtude da presente Convenção, não estarão sujeitos na França ao imposto sobre as sociedades, que incide sobre o seu montante bruto, senão sobre uma quota-parte de gastos e obrigações limitada a 5% deste montante;

c) no que concerne aos rendimentos indicados nos Artigos X, XI, XII, XIII, XIV, XVI e XVII sobre os quais tenha incidido o imposto brasileiro em conformidade com as disposições de tais artigos, a França concederá aos seus residentes que recebem tais rendimentos de fonte brasileira um crédito tributário correspondente ao imposto pago no Brasil, no limite do imposto francês referente a esses mesmos rendimentos;

d) no que concerne aos rendimentos indicados nos Artigos X, XI e parágrafo 2 "c", do Artigo XII, o imposto brasileiro é considerado como tendo sido cobrado à taxa mínima de 20%;

e) não obstante as disposições da alínea "a", o imposto francês pode ser calculado sobre o rendimento tributável na França em virtude da presente Convenção à taxa correspondente ao montante global do rendimento tributável em conformidade com a legislação francesa".

(Tratado com a Espanha - Decreto nº 76.975/76)

"ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2, 3 e 4, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.

O disposto neste parágrafo se aplica, na Espanha, tanto aos impostos gerais como aos impostos a conta .

2. Para a dedução mencionada no parágrafo 1, o imposto sobre os juros e "royalties" será sempre considerado como tendo sido pago com as alíquotas de 20% e 25% respectivamente .

3. Quando um residente da Espanha receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Espanha isentará de imposto estes dividendos, podendo no entanto ao calcular o imposto incidente sobre os rendimentos restantes desse residente, aplicar a alíquota que teria sido aplicável se tais dividendos não houvessem sido isentos .

4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos”.

(Tratado com a China - Decreto nº 762/93)

“ARTIGO 23 Métodos para Eliminar a Dupla Tributação 1. No Brasil, a dupla tributação será eliminada da seguinte forma:

Quando uma pessoa residente no Brasil receber rendimentos da China, o montante do imposto incidente sobre tais rendimentos, devido na China nos termos deste Acordo, será creditado contra o imposto brasileiro incidente sobre aquela pessoa. O montante do crédito, todavia, não excederá ao valor do imposto brasileiro sobre aqueles rendimentos, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias do Brasil.

2. Na China, a dupla tributação será eliminada da seguinte forma:

a) quando uma pessoa residente na China receber rendimentos do Brasil, o montante do imposto incidente sobre tais rendimentos, devido no Brasil, nos termos deste Acordo, será creditado contra o imposto chinês incidente sobre aquela pessoa. O montante do crédito, todavia, não excederá ao valor do imposto chinês sobre aqueles rendimentos, calculado nos termos da legislação e das normas tributárias da China;

b) quando os rendimentos originários do Brasil forem dividendos distribuídos por empresa residente no Brasil a empresa residente na China e que possua no mínimo 10% das ações da empresa que realiza a distribuição, o crédito levará em conta o imposto de renda recolhido pela empresa no Brasil”.

Improcede, assim, a alegação da impugnante de que não é possível a tributação de lucros apurados pelas controladas em países com os quais o Brasil celebrou tratado para evitar a dupla tributação.

Da compensação de tributos

A compensação dos tributos pagos no Brasil decorrentes de lucros auferidos no exterior com o imposto de renda incidente está prevista nos tratados com a França (artigo XXII), a Espanha (artigo 23) e a China (artigo 23), artigos estes acima transcritos, e no artigo 26 da Lei nº 9.249/95, *in verbis*:

[...]

Em face da alegação da contribuinte de que a documentação por ela apresentada não teria sido devidamente analisada por esta 5ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO (no

Acórdão 16-17911, de 28/07/2008), o CARF solicitou que a fiscalização diligenciasse junto à contribuinte, nos seguintes termos:

[...]

Em sua manifestação acerca da referida diligência, a contribuinte juntou aos autos documentos relativos aos anos-calendário de 2002 (doc. 03, fls. 2873/2899), 2003 (doc. 04, fls. 2900/2926) e 2004 (doc. 05, 2927/2965), os quais já haviam sido apresentados à fiscalização durante a diligência (fls. 2581/2619, 2620/2655 e 2666/2718, respectivamente).

Considerando que os documentos ora juntados aos autos pela contribuinte (docs. 03, 04 e 05) nada acrescentam (pois já foram objeto de análise), acompanho, nesta decisão, a conclusão da fiscalização, no sentido de que a contribuinte não faz jus à compensação de imposto pago no exterior, previsto na legislação, mas não comprovado pela contribuinte.

Da conclusão

Por todo o exposto, conclui-se que:

1) Deve-se excluir da tributação os lucros auferidos até 31/12/2001 (em face da decisão do STF pela inconstitucionalidade do § único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001);

2) Deve-se excluir da tributação as parcelas que foram acrescentadas pelas adições efetuadas pelo Auditor Fiscal no lucro antes do imposto de renda das empresas; e 3) A contribuinte não faz jus à compensação de imposto pago no exterior, por falta de comprovação.

Considerando o acima exposto, calcula-se a seguir a base tributável relativa ao lucros auferidos por controladas no exterior a ser mantida.

Às fls. 2788/2790, a fiscalização, no Termo de Encerramento de Diligência, demonstra os lucros de controladas no exterior "*já considerando a decisão de excluir os ajustes praticados originalmente, correspondentes a adições e exclusões de provisões de devedores duvidosos e de estoques, permanecendo o LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA DOS BALANÇOS*".

À fl. 2790, a fiscalização apresenta um resumo dessa nova apuração, mas considerando, em relação ao ano-calendário de 2002, tanto os lucros apurados nesse ano-calendário (2002), como os apurados até 31/12/2001 (que devem ser excluídos da tributação). A tabela a seguir sintetiza essas informações (valores em reais):

Controladas	Ano-calendário	IRPJ	CSLL	Referência
EAC, EAH, GSI e ESI	2002	11.204.429,29	27.776.901,21	Lucros até 31/12/2001
	2003	458.798,29	458.798,29	
	2004	5.462.579,77	5.462.579,77	
GSI e ESI	2002	11.132.101,65	20.850.731,16	Lucros até 31/12/2001
EESarl	2002	407.918,53	407.918,53	Ano-calendário 2002
EFL	2002	33.329.601,90	33.329.601,90	Lucros até 31/12/2001
Trumpeter	2002	1.233.890,97	1.233.890,97	Ano-calendário 2002
ESH	2004	9.028.342,03	9.028.342,03	
Total		72.257.662,43	98.548.763,86	

Excluindo-se os lucros apurados até 31/12/2001 e consolidando por ano calendário, obtemos, conforme demonstrativo a seguir, os lucros tributáveis mantidos nesta decisão (valores em reais):

Ano-calendário	Controladas	IRPJ	CSLL
2002	EESarl	407.918,53	407.918,53
	Trumpeter	1.233.890,97	1.233.890,97
Total 2002		1.641.809,50	1.641.809,50
2003	EAC, EAH, GSI e ESI	458.798,29	458.798,29
	Total 2003	458.798,29	458.798,29
2004	EAC, EAH, GSI e ESI	5.462.579,77	5.462.579,77
	ESH	9.028.342,03	9.028.342,03
Total 2004		14.490.921,80	14.490.921,80

[grifos constam do original]

Infração 2 – falta de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial (fls. 3030/3032 do *e-processo*):

Sobre a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial, a IN SRF nº 213/2002 dispõe, em seus artigos 7º e 20 que:

“Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

[...]

A norma administrativa supra transcrita, aplicável ao ano-calendário de 2002, é clara ao determinar a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial de investimento no exterior, independentemente de ser resultante de lucros apurados na investida, ou decorrente da variação cambial. Destaque-se que a variação cambial do investimento em coligada ou controlada no exterior é considerada, segundo a doutrina, a jurisprudência e a Comissão de Valores Mobiliários (artigo 16, I, b, da Instrução CVM nº 247/96), como um componente do resultado decorrente do método de equivalência patrimonial.

A autoridade julgadora de 1ª instância (Delegacia de Julgamento) deve observar o disposto nas regras administrativas, inclusive nos atos da SRF (Secretaria da Receita Federal, atual RFB, Secretaria da Receita Federal do Brasil), como, por exemplo, as instruções normativas). Por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

Dessa forma, acompanho, quanto a este item, a decisão da DRJ/SPO, mantendo a tributação correspondente (IRPJ e CSLL). Destaque-se que, s.m.j., o CARF não se pronunciou acerca desse item.

As bases de cálculo a serem mantidas estão a seguir discriminadas (valores em reais):

Período	IRPJ	CSLL	Controlada
dez/02	8.112.908,13	8.112.908,13	EAE
dez/02	15.021.869,77	-	EAH
dez/02	254.133,86	254.133,86	EAL
dez/02	106.320,73	106.320,73	ECL
dez/02	278.172,16	278.172,16	EESarl
dez/02	150.862,68	150.862,68	EESarl
dez/02	1.081.961,48	1.081.961,48	ESH
dez/02	12.640.721,25	12.640.721,25	EFL
Total 2002	37.646.950,06	22.625.080,29	

Período	IRPJ	CSLL	Controlada
dez/03	27.728.414,09	27.728.414,09	EAE
dez/03	2.095.038,24	2.095.038,24	EAH
dez/03	1.650.301,28	1.650.301,28	EAL
dez/03	1.100.624,90	1.100.624,90	EAL
dez/03	9.261.626,69	9.261.626,69	ECL
dez/03	8.557.414,20	8.557.414,20	EFL
dez/03	66.146.120,40	66.146.120,40	EFL
Total 2003	116.539.539,80	116.539.539,80	

Período	IRPJ	CSLL	Controlada
dez/04	8.013.172,14	8.013.172,14	EAE
dez/04	2.385.172,14	2.385.172,14	EAE
dez/04	885.610,41	885.610,41	EAE
dez/04	18.787.972,17	18.787.972,17	EAH
dez/04	9.449.636,37	9.449.636,37	EAH
dez/04	5.803.235,23	5.803.235,23	ECL
dez/04	6.664.213,54	6.664.213,54	ESH
dez/04	33.361.589,22	33.361.589,22	ESH
dez/04	33.171.910,27	33.171.910,27	ESH
dez/04	3.817.993,42	3.817.993,42	HARBIN
Total 2004	122.340.504,91	122.340.504,91	

[grifos constam do original]

Infração 3 – falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior (fls. 3032 do e-processo):

Quanto a este item da autuação, deve-se acompanhar a decisão da DRJ/SPO, cancelando-se a tributação correspondente (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Destaque-se

que o CARF não se pronunciou acerca desse item, pois ainda não apreciou o recurso de ofício interposto pela DRJ/SPO.

Infração 4 – falta de adição de créditos do diferido – recebimento de parceiro

(fls. 3032/3041 do e-processo):

Da dedução dos valores recebidos de terceiros

Em relação à dedutibilidade, no ano-calendário 2004, dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos, dispõe o artigo 39 da Lei nº 10.637/2002 que:

"Art. 39. As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais relativas aos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.

(...)".

No caso em tela, a contribuinte realiza inicialmente gastos com "pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos", mas é posteriormente "reembolsada" por empresas parceiras.

Dessa forma, resta evidente que o dispêndio real suportado pela contribuinte corresponde a seus gastos deduzidos dos valores recebidos de terceiros.

Assim, apenas esse dispêndio real é passível de dedução, nos termos do artigo 39 da Lei nº 10.637/2002, pois este é o espírito da lei.

Da postergação

Alega a impugnante que:

"Conforme demonstrado no exemplo hipotético, ainda que se admita que a Impugnante somente poderia utilizar o benefício fiscal instituído pela Lei nº 10.637/02 para os valores existentes no ativo diferido reduzidos da contribuição de parceiros, o que se nega, mas se admite apenas a título argumentativo, os valores recebidos a título de créditos de parceiros em 2004 foram tributados nos exercícios futuros" (destaques da impugnante).

[...]

[...] em diligência realizada a pedido do CARF, a fiscalização concluiu, com relação aos créditos de parceiros, que "ficou provado o oferecimento à tributação em anos calendários posteriores demonstrados pelos documentos e livros fiscais enviados" (grifei), conforme demonstrativo de fl. 2787.

Tendo havido postergação da receita decorrente dos créditos de parceiros, há que se considerar, no caso em tela, o disposto no artigo 273 do RIR/99 e no Parecer Normativo (PN) COSIT nº 02/96, em especial o item 6 [...]

[...]

Alega a impugnante que (1) não é cabível a cobrança de multa de ofício ou de multa de mora, pois essa penalidade é inaplicável em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN; e (2) o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77

(base legal do artigo 273 do RIR/99) prevê apenas a cobrança da correção monetária e os juros de mora.

Não procedem tais alegações, visto que (1) não há que se falar em denúncia espontânea (comunicação de fato novo, desconhecido), visto que a existência dos créditos de parceiros já havia sido evidenciada na contabilidade de contribuinte; e (2) o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 prevê sim a cobrança de multa, em seu § 5º.

Ademais, o item 6.2 do PN COSIT nº 02/96 é claro ao determinar a exigência de multa, além dos juros. E, conforme já mencionado, a autoridade julgadora de 1ª instância (Delegacia de Julgamento) deve observar o disposto nas regras administrativas.

Superada essa questão, e considerando que o cálculo da postergação deve ser feito "*no momento do lançamento de ofício*" (item 6.2 do PN COSIT nº 02/96), há que se verificar quais os valores tributados pela contribuinte até a data do Auto de Infração (base novembro de 2007).

Esses valores, apurados pela fiscalização da diligência (fl. 2787), são exatamente os relacionados pela contribuinte em sua impugnação e estão a seguir discriminados: (valores em reais):

Período	Valor (R\$)
mar/04	6.939.748,71
jun/04	5.852.277,62
set/04	5.511.158,46
dez/04	4.941.928,98
mar/05	4.571.236,60
jun/05	5.028.360,28
set/05	15.328.697,76
dez/05	13.149.705,61
mar/06	7.595.528,35
jun/06	19.118.063,67
set/06	18.505.671,74
dez/06	17.274.711,36
mar/07	17.092.817,87
jun/07	25.296.519,18
set/07	23.511.683,19
Amortizado até set/07	189.718.109,38

Na autuação, a fiscalização considerou apenas parte dessa tributação, conforme a seguir sintetizado (valores em reais):

Período	Soma 146110	Vr adicionados	A tributar
mar/04	258.312.868,83	4.857.824,10	253.455.044,73
jun/04	22.832.860,98	4.096.594,33	18.736.266,65
set/04	22.733.110,51	3.857.270,92	18.875.839,59
dez/04	13.567.464,16	3.459.350,29	10.108.113,87
Total	317.446.304,48	16.271.039,64	301.175.264,84

Dessa forma, a princípio, falta considerar os seguintes valores (em reais), já oferecidos à tributação:

Período	Tributados	Já considerados	Falta
mar/04	6.939.748,71	4.857.824,10	2.081.924,61
jun/04	5.852.277,62	4.096.594,33	1.755.683,29
set/04	5.511.158,46	3.857.270,92	1.653.887,54
dez/04	4.941.928,98	3.459.350,29	1.482.578,69
Subtotal 1	23.245.113,77	16.271.039,64	6.974.074,13
mar/05	4.571.236,60		4.571.236,60
jun/05	5.028.360,28		5.028.360,28
set/05	15.328.697,76		15.328.697,76
dez/05	13.149.705,61		13.149.705,61
mar/06	7.595.528,35		7.595.528,35
jun/06	19.118.063,67		19.118.063,67
set/06	18.505.671,74		18.505.671,74
dez/06	17.274.711,36		17.274.711,36
mar/07	17.092.817,87		17.092.817,87
jun/07	25.296.519,18		25.296.519,18
set/07	23.511.683,19		23.511.683,19
Subtotal 2	166.472.995,61	0,00	166.472.995,61
Total	189.718.109,38	16.271.039,64	173.447.069,74

Primeiramente, há que se excluir da tributação a diferença de R\$ 6.974.074,13, entre os valores oferecidos à tributação pela contribuinte no ano-calendário 2004 (total de R\$ 23.245.113,77) e os já considerados pela fiscalização (total de R\$ 16.271.039,64), conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

Período	Autuado	Exonerado	Mantido 1
mar/04	253.455.044,73	2.081.924,61	251.373.120,12
jun/04	18.736.266,65	1.755.683,29	16.980.583,36
set/04	18.875.839,59	1.653.887,54	17.221.952,05
dez/04	10.108.113,87	1.482.578,69	8.625.535,18
Total	301.175.264,84	6.974.074,13	294.201.190,71

Posteriormente, deve-se excluir da tributação relativa a março de 2004 (por ser mais benéfico à contribuinte) os valores considerados postergados (a princípio, o montante de R\$ 166.472.995,61).

Ocorre que só há postergação de pagamento de tributo quando ocorrer que uma parcela do tributo, que deveria ser paga num determinado período-base, é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, anterior ao lançamento de ofício, conforme entendimento firmado no item 6 do PN COSIT nº 02/96.

Analisando-se as DIPJs (em especial as Fichas 09 – Demonstração do Lucro Real e Ficha 17 – Cálculo da CSLL) da contribuinte e de sua sucessora por incorporação (Embraer S.A., CNPJ 07.689.002/0001-89), observa-se que a contribuinte só apurou lucro tributável em alguns períodos (e, consequentemente, pagamento), conforme a seguir sintetizado:

Período	IRPJ/Ficha 09	CSLL/Ficha 17
mar/05	Lucro	Lucro
jun/05	Lucro	Lucro
set/05	Lucro	Prejuízo
dez/05	Lucro	Lucro
mar/06	Zero	Prejuízo
jun/06	Prejuízo	Prejuízo
set/06	Prejuízo	Lucro
dez/06	Lucro	Lucro
mar/07	Prejuízo	Prejuízo
jun/07	Prejuízo	Zero
set/07	Prejuízo	Lucro

Assim, deve-se considerar postergados (e excluídos da tributação relativa a março de 2004) apenas os montantes de R\$ 55.352.711,61 (na apuração do IRPJ) e R\$

82.041.368,78 (na apuração da CSLL), conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

Valores postergados		
Período	IRPJ	CSLL
mar/05	4.571.236,60	4.571.236,60
jun/05	5.028.360,28	5.028.360,28
set/05	15.328.697,76	
dez/05	13.149.705,61	13.149.705,61
mar/06		
jun/06		
set/06		18.505.671,74
dez/06	17.274.711,36	17.274.711,36
mar/07		
jun/07		
set/07		23.511.683,19
Total	55.352.711,61	82.041.368,78

Base de cálculo do IRPJ			
Período	Mantido 1	Postergado	Mantido
mar/04	251.373.120,12	55.352.711,61	196.020.408,51
jun/04	16.980.583,36		16.980.583,36
set/04	17.221.952,05		17.221.952,05
dez/04	8.625.535,18		8.625.535,18
Total	294.201.190,71	55.352.711,61	238.848.479,10

Base de cálculo da CSLL			
Período	Mantido 1	Postergado	Mantido
mar/04	251.373.120,12	82.041.368,78	169.331.751,34
jun/04	16.980.583,36		16.980.583,36
set/04	17.221.952,05		17.221.952,05
dez/04	8.625.535,18		8.625.535,18
Total	294.201.190,71	82.041.368,78	212.159.821,93

Quanto aos montantes postergados (R\$ 55.352.711,61 para o IRPJ e R\$ 82.041.368,78 para a CSLL), relativos a março de 2004, mas tributados pela contribuinte em períodos posteriores (março de 2005 a setembro de 2007), há que se calcular o efeito dessa postergação na apuração desses tributos (relativos a março de 2004), considerando a denominada "imputação proporcional".

Em relação ao tributo que deixou de ser apurado e recolhido em março de 2004, incidem juros e multa de mora, haja vista o disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/96 [...]

[...]

De acordo com o § 1º do artigo 273 do RIR/99, "O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247".

Assim, os valores apurados em março de 2004 devem ser reduzidos pelos valores apurados em períodos posteriores. Evidentemente, em razão da incidência dos acréscimos moratórios, esses valores são insuficientes para quitar integralmente o correspondente débito de março de 2004.

Há que se ressaltar que o artigo 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo artigo 167 do

mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigação proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigação proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004 [...]

[...]

Caracterizada a falta de recolhimento de saldo devedor, apurado após a imputação proporcional do pagamento postergado, deve o mesmo ser mantido em relação ao lançado de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488/2007

[...]

a nova redação do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

Portanto, há que se calcular o efeito da postergação na apuração do IRPJ e da CSLL considerando a imputação proporcional, a ser feita mais adiante.

Da conclusão

Por todo o exposto, há que se considerar postergados (e sujeitos à imputação proporcional) os montantes de R\$ 55.352.711,61 (na apuração do IRPJ de mar/04) e R\$ 82.041.368,78 (na apuração da CSLL de mar/04), mantendo-se, com relação a este item da autuação, as seguintes bases de cálculo (valores em reais):

Período	IRPJ	CSLL
mar/04	196.020.408,51	169.331.751,34
jun/04	16.980.583,36	16.980.583,36
set/04	17.221.952,05	17.221.952,05
dez/04	8.625.535,18	8.625.535,18

[grifos constam do original]

Como consequência das infrações acima identificadas pela fiscalização, apurou-se ainda a compensação indevida de prejuízos fiscais (2º trimestre de 2002 e 1º trimestre de 2004) e de base de cálculo negativa da CSLL (2º e 3º trimestres de 2004). Todavia, tendo em vista a exoneração de parte dos valores autuados, a DRJ/SPO determinou que fosse verificada se ainda remanesca algum problema relacionado a estas compensações.

Elaborou-se ainda o seguinte quadro resumo com os montantes exonerados pela delegacia de julgamento (fls. 3051/3052 do *e-processo*):

Diante do exposto, voto no sentido de se considerar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO. Crédito tributário mantido em parte, conforme a seguir demonstrado (valores em reais):

	Exigido	Exonerado	Mantido
PIS	111.371,48	111.371,48	0,00
COFINS	514.022,39	514.022,39	0,00

IRPJ	Exigido	Exonerado	Mantido
1º Trimestre/2002	92.992,44	92.992,44	0,00
2º Trimestre/2002	282.616,92	282.616,92	0,00
3º Trimestre/2002	554.189,72	554.189,72	0,00
4º Trimestre/2002	52.031.774,84	42.211.078,62	9.820.696,22
1º Trimestre/2003	842.058,29	842.058,29	0,00
2º Trimestre/2003	0,00	0,00	0,00
3º Trimestre/2003	305.597,24	305.597,24	0,00
4º Trimestre/2003	27.579.756,15	422.343,12	27.157.413,03
1º Trimestre/2004	66.005.689,79	10.012.642,25	55.993.047,54
2º Trimestre/2004	5.134.841,79	889.695,95	4.245.145,84
3º Trimestre/2004	4.866.146,44	560.658,43	4.305.488,01
4º Trimestre/2004	36.801.107,82	436.867,35	36.364.240,47
TOTAL	194.496.771,43	56.610.740,33	137.886.031,11

CSLL	Exigido	Exonerado	Mantido
1º Trimestre/2002	0,00	0,00	0,00
2º Trimestre/2002	64.536,99	64.536,99	0,00
3º Trimestre/2002	199.508,29	199.508,29	0,00
4º Trimestre/2002	19.745.733,60	17.632.933,61	2.112.799,99
1º Trimestre/2003	303.140,98	303.140,98	0,00
2º Trimestre/2003	0,00	0,00	0,00
3º Trimestre/2003	0,00	0,00	0,00
4º Trimestre/2003	6.123.601,37	72.777,97	6.050.823,40
1º Trimestre/2004	16.524.477,38	3.125.587,27	13.398.890,11
2º Trimestre/2004	9.475.434,92	2.424.163,02	7.051.271,90
3º Trimestre/2004	5.279.777,63	201.837,03	5.077.940,60
4º Trimestre/2004	13.248.398,81	157.272,24	13.091.126,57
TOTAL	70.964.609,97	24.181.757,40	46.782.852,57

Em razão do valor do crédito tributário exonerado, foi novamente interposto recurso de ofício pela própria delegacia de julgamento.

Irresignado, o contribuinte apresentou então um novo recurso voluntário (fls. 3063/3181 do *e-processo*), desta vez em face do acórdão nº 16-73.886 (segundo acórdão), no qual reitera todos os seus argumentos de defesa, segundo os quais a autuação deveria ser integralmente cancelada.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou contrarrazões ao recurso voluntário do contribuinte (fls. 3302/3381 do *e-processo*) em busca da manutenção do auto de infração tal como inicialmente elaborado pela fiscalização.

Com relação ao recurso de ofício, reitera o pedido para reforma da decisão do acórdão nº 16–17.911 (primeiro acórdão), a qual teria cancelado a autuação com relação aos juros mínimos em ativo com partes vinculadas, em função de um suposto vício de fundamentação/motivação, a qual teria exigido a comprovação do registro do contrato de mútuo do Bacen. Nas palavras da Fazenda Nacional (fls. 3373/3379 do *e-processo*):

Com a devida vênia, equivocou-se drasticamente o julgador de piso.

Não obstante tenha reconhecido ser irrelevante o registro do contrato no banco central quando se trata de mútuo ativo, a decisão recorrida entendeu que **a fiscalização estava errada quanto ao motivo do lançamento, uma vez que exigiu a prova do registro “inexigível”**.

Ora, ainda que a fiscalização estivesse errada, nenhum vício há no motivo ou na motivação do lançamento, eis que o documento exigido “por equívoco” **não visava comprovar o fato gerador da obrigação tributária, nem o quantum devido (que segundo o raciocínio da própria DRJ é ex lege). Visou, isso sim, dar ao contribuinte a chance de comprovar que se enquadraria na exceção que lhe permitiria deixar de atender à receita mínima determinada pela legislação.**

Ora, se por um lado o fiscal (no entender da DRJ) errou ao supor que haveria uma forma de o contribuinte se esquivar da receita mínima de juros estabelecida na lei, **por outro não deixou de apontar os fatos que determinam a tributação nos termos do art. 22 da Lei 9.430/96, de modo que não há que se falar em qualquer vício nos motivos, na motivação ou na base legal o lançamento.**

Afora esse equívoco, no sentido de que haveria vício na motivação do lançamento por supor que poderia haver hipótese de dispensa do atendimento da receita mínima, de resto estão corretas as ponderações da DRJ. **Em se tratando de mútuos ativos, em que o mutuante é a pessoa jurídica brasileira que empresta recursos a pessoa vinculada, os limites dos preços de transferência sempre deverão ser observados, uma vez que aos mútuos ativos não se aplica a previsão do § 4º da Lei 9.430/96.**

A recorrente alega que não existe previsão de registro, no Banco Central, para mútuos concedidos por domiciliado no Brasil a mutuário domiciliado no exterior. O que existe é apenas a Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior e o registro das remessas e ingressos de capital no SISBACEN, formalidades que teriam sido cumpridas pela recorrente.

Ora, senhores, a questão é de simplicidade ímpar. Eis o que dizia o artigo 22 da Lei 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos geradores (2008):

Art. 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, **quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil**, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo

prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

§ 1º No caso de mútuo com pessoa vinculada, **a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo o valor apurado segundo o disposto neste artigo.**

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela taxa de câmbio, divulgada pelo Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

§ 3º O valor dos encargos que exceder o limite referido no caput e a diferença de receita apurada na forma do parágrafo anterior serão adicionados à base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa no Brasil, inclusive ao lucro presumido ou arbitrado.

§ 4º Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.

No *caput* do referido artigo, temos regra dispositiva, aplicável aos casos em que a pessoa jurídica brasileira seja a mutuária. Repare que o *caput* regula a hipótese de “**juros pagos ou creditados à pessoa vinculada**”, os quais serão dedutíveis apenas até o limite ali disposto, caso não sejam os respectivos contratos registrados no Banco Central.

O § 1º cuida de hipótese diversa: aplica-se o § 1º quando a pessoa jurídica brasileira seja a mutuante. **Nessa hipótese, a pessoa domiciliada no Brasil deverá reconhecer como receita financeira, no mínimo o valor apurado segundo este artigo.**

Em outras palavras, a lei determina que a pessoa jurídica mutuante deverá reconhecer como receita financeira, no mínimo “o valor calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros”, **mesmo que o valor contratado seja menor.**

No que tange às operações de mútuo ativas, a discussão trazida pela recorrente, acerca da **existência ou não de um sistema de registro** instituído pelo Banco Central, **é completamente descabida**, eis que a Lei não estabeleceu nenhuma condição relacionada a tal registro. Por isso, também é descabido afirmar que se estaria a exigir do contribuinte uma “condição impossível”.

Ora, não há condição nenhuma. A Lei simplesmente determina uma receita mínima de juros a ser considerada nas operações de mútuo entre pessoas coligadas, a fim de evitar a transferência indireta de lucros na forma de empréstimos “favorecidos”. **Só - e somente só - na hipótese em que a pessoa jurídica brasileira é mutuária**, pagando ou creditando juros (como diz o *caput* do art. 22), é que se permite a dedução total do custo referente aos juros, **se houver registro do contrato.**

Há, entretanto, quem perfilhe entendimento segundo o qual o §4º do art. 22 é aplicável também ao §1º, ou seja, aos mútuos ativos.

Entretanto, mesmo se assim for, não há como se aplicar ao caso concreto os juros determinados com base na taxa registrada pela singela razão de que não há contrato registrado no Banco Central.

O silogismo é elementar. **Para as hipóteses em que a pessoa jurídica brasileira é a mutuante, não se aplica a ressalva referente ao registro do contrato no Banco**

Central, simplesmente porque, nos termos demonstrados pela recorrente, aquela autarquia não instituiu um sistema de registro na hipótese concessão mútua a pessoa domiciliada no exterior.

Com efeito, a Resolução BACEN 2.337/96, contemporânea à Lei 9.430/96, estabeleceu que **estão sujeitos** a registro no Banco Central tanto os empréstimos concedidos a residentes no país quanto “os empréstimos e financiamentos concedidos a residentes no exterior, por residentes no País” (art. 1º, inc. II).

Entretanto, a autarquia implementou, por meio da Circular 3.027/01, um minucioso procedimento de registro e acompanhamento apenas para os empréstimos externos (concedidos por estrangeiros a residentes no país), **não o fazendo em relação aos empréstimos feitos por brasileiros a residentes no exterior.** Para estas operações, exige-se apenas declaração, nos termos da Circular BACEN 3.701/01 (art. 2, inc. II).

Ou seja, o Banco Central do Brasil não exerce, sobre os mútuos ativos, o mesmo controle minucioso e prévio que faz sobre os mútuos tomados do exterior. Basta confrontar o nível de detalhamento do anexo à Circular 3.027/01 com a singeleza da Circular 3.071/01.

É óbvio que a mera declaração dos empréstimos concedidos não se confunde com o registro das operações de mútuo. Das circulares citadas se vê que são procedimentos e controles substancialmente distintos. O registro é prévio e minucioso, contemplando uma série de requisitos e exigências.

Está, inclusive, sujeito a análise prévia do Departamento de Capitais Estrangeiros (Firce), que indicará ajustes sem os quais o registro não será concedido. A declaração é *a posteriori* e meramente informativa.

Pode-se ver que não é sem motivo, que a autarquia chama o registro de “registro” e a declaração de “declaração”. Uma coisa é uma coisa e outra coisa é outra coisa. E o fato é que não foi instituído, para os mútuos concedidos por pessoas brasileiras, um registro próprio, de modo que não cabe à contribuinte ou ao julgador dizer que a mera declaração de capitais brasileiros no exterior corresponde ao registro, se eles são distintos – não apenas no nome, mas também na natureza.

Da mesma forma, e pelas mesmas razões, o registro cambial no SISBACEN, realizado a cada pagamento feito pela devedora, não se confunde com o registro da operação de crédito. A própria Resolução 2.337/96 deixa claro que há nítida diferença entre registro de contrato e registro de remessa, uma vez que seu artigo 1º menciona o registro dos empréstimos (inc. I e II) e, em separado, o registro das remessas e remunerações relativas aos empréstimos (inc. III).

Por todo o exposto, nas operações passivas, se houver o **registro** do contrato junto ao Banco Central, os juros dedutíveis serão os contratados e registrados, **uma vez que a autoridade monetária analisará e autorizará esse registro – ou não –, bem como acompanhará sua execução de acordo com as condições de mercado (art. 4º do regulamento anexo à Circular 3.027/01).**

Nas operações **ativas**, no entanto (caso dos autos), a legislação determina que será **reconhecida a receita mínima** determinada pelas regras de preços de transferência, **de forma peremptória e sem ressalvas, uma vez que inexistente mecanismo de registro**, sendo impossível a incidência do §4º do art. 22 nessa hipótese. Colocando em termos mais simples, se não há controle do BACEN que avalie se o mútuo está em condições *arm's length* (como há no mútuo passivo), devem incidir as regras de preços de transferência, a fim de garantir as condições minimamente compatíveis com o mercado.

Em sessão de 16/08/2017, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção do CARF resolveu, nos termos da resolução nº 1301-000.446 (primeira resolução), converter o julgamento em diligência.

Antes de delimitar os termos da nova diligência, todavia, o CARF analisou (fls. 3410/3412 do *e-processo*) a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, decidindo manter o que já havia sido decidido no acórdão CARF nº 1402-00.250, proferido anteriormente e que havia rejeitado o pleito do contribuinte.

Já no que toca à proposta de diligência, vejamos o que restou consignado da resolução CARF (fls. 3419/3428 do *e-processo*):

[...] julgo necessário a realização de nova diligência para sanar alguns equívocos cometidos na decisão da DRJ remanescentes quando da recomposição das bases dos impostos, bem como apurar os valores que devem ser subtraídos da exigência fiscal com fito a reformulá-las, nos termos dos tópicos abaixo.

Adicionalmente, entendo que ainda não restou clara a questão da insuficiência da documentação apresentada pela Recorrente no tocante a comprovação do crédito pago no exterior.

Diante do exposto, entendo que nova diligência deve conter o seguinte escopo:

- (i) recomposição das bases de tributação com vistas à tributar apenas as grandezas que integram o conceito lucro;
- (ii) realização do ajuste das incorreções cometidas relativo aos lucros das controladas no exterior em relação as adições e exclusões de provisões de devedores duvidosos e de estoques;
- (iii) cômputo do resultado anual da equivalência patrimonial, não apenas os três primeiros trimestres, de modo a intimar o contribuinte a apresentar os comprovantes do 4º trimestre, ante a alegação ter sido apurado resultado negativo no 4º trimestre;
- (iv) revisão dos equívocos na apuração das novas bases de cálculo, nos termos do tópico 2 deste voto, intimando o contribuinte a apresentar eventuais esclarecimentos necessários, bem como confirmar os valores alegados.

Vejamos os pormenores de tais anseios nos tópicos a seguir.

1) DA FALTA DE OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

Conforme fls 1511 e seguintes, a fiscalização pontua que o art. 7 da IN 213/02 é claro ao identificar que os resultados positivos de equivalência patrimonial devem ser tributados, *in verbis*:

"art. 7º a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliada pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada

para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil" § 1º os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano calendário para fins de determinação do lucro real e da CSLL.

Nesse sentido, entende que a mercê do inciso, I, §3º do referido artigo, os resultados das coligadas da Recorrente serão tributados A Recorrente se insurge, alegando que não se pode tributar resultado positivo de equivalência patrimonial, pois este abarca outras grandezas que integram o patrimônio líquido da empresa e não se confundem com, como a variação cambial, a qual não se confunde com o conceito de lucro.

Por fim, argumenta que também não caberia fundamentar a autuação na IN SRF nº 213/02, sob pena de se pretender tributar outras grandezas refletidas via MEP que com lucro não se confundem; que o art. 7º da IN SRF nº 213/2002 deveria ser interpretado à luz da Medida Provisória nº 215835, que somente prevê a tributação de lucros apurados no exterior, e não de outros valores que com lucro não se confundem, ainda que estejam refletidos na investidora brasileira via MEP; que as variações em questão, embora decorrentes da aplicação do MEP, não correspondem a lucro (ou renda), razão pela qual não poderiam ser tributadas, sob pena de afrontar o princípio da legalidade.

Entendo que assiste razão a Recorrente. Explico:

Verifica-se de antemão que os resultados positivos não são utilizados para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ, conforme os arts. 21 a 23 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Por sua vez, o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95 preceitua que resultado de equivalência patrimonial não influenciará na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Confira-se 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 § 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método de equivalência patrimonial, continuarão a ter tratamento **previsto na legislação vigente**, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º. (grifos)

Vejamos o tratamento previsto na lei vigente.

Diz o art. 384 do RIR/99 que devem ser avaliados pelo valor do patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica em controladas e coligadas. O valor do investimento, então, “será determinado mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido ajustado de acordo com os incisos anteriores, da percentagem da participação do contribuinte no capital da coligada ou controlada” (art. 387, V).

Sendo que, nos termos do “caput” art. 388, o valor do investimento na data do balanço deve ser ajustado mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. A contrapartida do ajuste determinada nesse art. 388, “por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real”, com base no art. 389, “caput”), *in verbis*:

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §6º).

Depreende-se que o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento estrangeiro não deve ser computado na determinação do lucro real.

Esse entendimento está replicado no § 9º do art. 394 do RIR/99, o qual o artigo 428 do mesmo diploma legal dispõe no sentido de que variações na porcentagem de participação do contribuinte no capital da controlada estrangeira não será computada na determinação do lucro real. Confira-se:

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 22, e Decreto-lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Parágrafo único. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei 9.249, de 1995, art. 25, § 62).

Art. 394. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

§9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§1º, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §6º).

Destaca-se que a legislação em vigor veda a tributação de resultados positivos de equivalência patrimonial, no tocante o IRPJ e a CSLL.

Ademais, sobre a questão da equivalência patrimonial, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 02, item 2, conceitua a equivalência patrimonial como um método de contabilização, por meio do qual “o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida”. Assim, a equivalência patrimonial consiste em atualizar o valor contábil ao valor equivalente à participação da investidora no patrimônio líquido da investida, bem como o reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou por meio do Resp 1.211.882/RJ, a saber:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, § 1º, DA IN/SRF N. 213/2002 “(...)

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, § 1º, da IN SRF 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora

no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1.º, § 4.º, da IN SRF 213, de 07.10.2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Declei 1.598/1977, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e pelo art. 2.º, § 1.º, c, 4, da Lei 7.689/1988, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25 da Lei 9.249/1995, nem pelo art. 1.º da MedProv 1.602/1997 (convertida na Lei 9.532/1997), nem pelo art. 21 da MedProv 1.8587, de 29.07.1999, nem pelo art. 35 da MedProv 1.99115, de 10.03.2000, ou pelo art. 74 da MedProv 2.15834/ 2001 (edições anteriores da atual MedProv 2.15835, de 24.08.2001). (...)” (REsp 1.211.882/RJ, 2.ª T., j. 05.04.2011, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 14.04.2011).

“1. ‘É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7.º, § 1.º, da IN SRF 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1.º, § 4.º, da IN SRF 213, de 07.10.2002’.”

(AgRg no REsp 1.307.054/RJ, 2.ª T., j. 28.05.2013, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 04.06.2013).

Portanto, o Tribunal Superior decidiu de modo a eliminar a incongruência (ilegalidade) gerada pela IN 213/2002 que, sob o pretexto de tributar lucros no exterior, tributava o resultado positivo da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial.

Nesse caso, ora em comento, não se trata de lucro (ou renda), mas sim de variação cambial de investimento, não deve ser tributado a luz do art. 7º, § 1º, da IN/SRF nº 213/2002.

Por fim, cumpre ressaltar que tais argumentos são estendidos a CSLL, conforme, Solução de Consulta nº 31 da 10ª Região Fiscal.

Desse forma, entendendo ser necessária a verificação dos valores que abarcam conceito de lucro, visando tributar somente os lucros auferidos no exterior, e não o resultado da equivalência patrimonial.

Por oportuno, frisa-se que ao tributar os resultados de equivalência patrimonial a Fiscalização considerou os lucros das controladas no exterior ajustados por adições e exclusões de provisões de devedores duvidosos e de estoques.

Tais ajustes foram considerados quando da apuração dos resultados da equivalência patrimonial tributados nos autos de infração originários do presente processo.

Nesse ponto, destacasse que embora tal procedimento tenha sido rechaçado pela Turma Julgadora na decisão recorrida, o mesmo não foi reproduzido quando da análise da tributação dos resultados de equivalência patrimonial.

Ainda é de se notar que foi realizada a tributação da equivalência patrimonial, sem considerar o resultado anual do período, apurando apenas dos três primeiros trimestres em que o resultado foi positivo.

Nesse sentido, imperioso se faz tal reformulação.

2) DOS EQUÍVOCOS NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO MANTIDAS PELA TURMA JULGADORA QUANTO AOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS NO EXTERIOR.

A Recorrente aponta diversos equívocos na apuração das novas bases de cálculo, de modo a tornar as exigências ilíquidas e incertas. Vejamos:

Ano calendário 2002 EESarl Embora a decisão da DRJ se manifestou no sentido de aplicar a decisão do STF para excluir da tributação os lucros auferidos até 31/12/2001, o valor tributado pela fiscalização corresponde à soma dos lucros auferidos pela EESarl em 2001 e 2002., que soma a quantia de EUR 551.473,36.

Destaca que o câmbio utilizado pela Fiscalização em 31/12/2002 foi aplicado de forma imprecisa.

Tal situação ocorreu com a Trumper referente aos lucros auferidos de 1998 a 2002, no montante de 3.195.512,83, bem como com os lucros da EAC, EAH, GSI e ESI, mantidos no Termo de Encerramento de Diligência, conforme planilhas à fl. 05.

A Recorrente aponta que o equívoco reside acerca do entendimento de que os lucros auferidos entre 1996 e 2001 pela EAC e EAH não foram oferecidos à tributação antes de 2002.

Entendeu-se que o saldo desses lucros foi oferecido à tributação pela Recorrente em 31/12/2002, o que impactou na taxa de câmbio adotada e, conseqüentemente, nos saldos de prejuízo contábil disponíveis para compensação com os lucros apurados em 2003 e 2004. Ocorre que tais lucros, em verdade, foram oferecidos à tributação em 2000 e 2001.

Desse modo, entendo ser necessário a verificação junto ao contribuinte.

3) DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PARA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

Com base no art. 26 da Lei 9.249/95, a empresa pode compensar o imposto pago no exterior, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil. Confira-se:

"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."

Infere-se, portanto, que as controladas da Recorrente, ainda aquelas sem TDTs com o Brasil, poderão compensar o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil.

Todavia, o agente fiscal não considerou tais pagamentos quando da autuação fiscal. A esse respeito, este colegiado, por meio do acórdão 140200.250, solicitou que a fiscalização diligenciasse perante o contribuinte, nos seguintes termos:

“5. Da necessidade de realização de diligência fiscal antes de proferir nova decisão de primeira instância.

Em vista aos autos formei convencimento de que é necessário apurar se realmente o contribuinte faz jus a compensação de tributos pagos no exterior sobre os valores objeto de tributação e quais os valores devem ser subtraídos da exigência.

Para tanto, propugno que antes da nova decisão de primeira instância, os autos sejam enviados à Delegacia da Receita Federal de origem para que a fiscalização analise os documentos apresentados pelo contribuinte, intimandoo a fazer complementações, se necessário e apure tais valores.

(...)”.

A DRJ sintetizou o Termo de Encerramento de Diligência (fls. 2784/2796) e seu desdobramento, conforme fls. 3029/3030, a saber:

- (1) Intimado a contribuinte a apresentar a documentação comprobatória;
- (2) Analisado detidamente, às fls. 2788/2795, essa documentação; e
- (3) Concluído que não foram preenchidos todos os requisitos obrigatórios para aproveitamento do imposto pago no exterior.

Em sua manifestação acerca da referida diligência, a contribuinte juntou aos autos documentos relativos aos anos calendário de 2002 (doc. 03, fls. 2873/2899), 2003 (doc. 04, fls. 2900/2926) e 2004 (doc. 05, 2927/2965), os quais já haviam sido apresentados à fiscalização durante a diligência (fls. 2581/2619, 2620/2655 e 2666/2718, respectivamente).

Considerando que os documentos ora juntados aos autos pela contribuinte (docs. 03, 04 e 05) nada acrescentam (pois já foram objeto de análise), acompanho, nesta decisão, a conclusão da fiscalização, no sentido de que a contribuinte não faz jus à compensação de imposto pago no exterior, previsto na legislação, mas não comprovado pela contribuinte.

Da conclusão Por todo o exposto, conclui-se que:

- 1) Deve-se excluir da tributação os lucros auferidos até 31/12/2001 (em face da decisão do STF pela inconstitucionalidade do § único do artigo 74 da MP nº 2.15835/2001);
- 2) Deve-se excluir da tributação as parcelas que foram acrescentadas pelas adições efetuadas pelo Auditor Fiscal no lucro antes do imposto de renda das empresas; e 3) A contribuinte não faz jus à compensação de imposto pago no exterior, por falta de comprovação.

Ocorre que a Recorrente alega ter apresentado robusta documentação pra comprovar a regularidade dos respectivos pagamentos dos tributos, a saber:

- (i) guias com os valores de impostos a serem recolhidos;
- (ii) comprovantes de pagamento dos tributos com as respectivas traduções juramentadas, referentes aos anos-base de 2002, 2003 e 2004; e
- (iii) cópias das traduções juramentadas das legislações da França e dos Estados Unidos.

Dessa forma, conclui arguindo que, diante a insatisfação documental revelada para comprovar os pagamentos do impostos no exterior, deveria o Auditor Fiscal tê-la intimado a apresentar documentos adicionais julgados necessários.

Pois bem, a Fiscalização reconhece os documentos apresentados pela Recorrente, no entanto, aponta algumas irregularidades dos mesmos. Vejamos:

Ano calendário 2002 Para o ano calendário de 2002, a contribuinte apresentou o quadro de fl. 2791.

Para amparar o números apresentados, o contribuinte juntou, a seguinte documentação:

· "bordereau Avis D'Acomptes et d'IFA", que se assemelha a formulário de apuração de imposto, não traduzido; · cópia dos extratos bancários e ordem de transferências (traduzidos) onde é indicado o pagamento da 1ª parcela IFA (vencimentos durante 2002); e um pagamento referente à liquidação de imposto empresa (vencimento em 2003).

Do exame do quadro e da documentação enviada pelo contribuinte, a fiscalização notou que:

1) Existe a menção de imposto de renda pago no exterior (coluna B), que não fecha com qualquer outro número;

2) Foi aplicada taxa de câmbio para venda do país de origem fixada pelo BACEN correspondente ao último dia do ano calendário, quando a determinação é para ser o correspondente à data do efetivo pagamento;

3) Documentos enviados apresentam semelhanças com formulário de apuração de imposto empresa, com antecipações e encerramento no ano seguinte (na língua francesa), extrato bancário identificando o pagamento e a data e a ordem de transferência, mas não constam dos documentos, de forma clara, se tratase de imposto de renda local, nem tampouco qualquer indicação de reconhecimento do Consulado brasileiro;

4) Ajustados os valores para reais, considerando a taxa de conversão do euro para o dia do pagamento, verificase aproveitamento maior do que foi pago no exterior, na ordem de R\$ 701.928,68 no caso da EAE/EAI, conforme tabela demonstrativa de fl.

2792;

5) No caso da EESA, vale todas as argumentações registradas no item 3. Mas, somente para ilustração, ainda que se considerasse a documentação enviada, restaria tão somente R\$ 10.704,06 passível de aproveitamento;

6) No caso do imposto de renda sobre juros recebidos do exterior, não foi remetido qualquer documentação comprobatória, nem tampouco evidenciado o quanto de juros foi oferecido à tributação, logo é passível de glosa integral o imposto de renda compensável;

7) A contribuinte aproveitou o imposto de renda no exterior com valores que, segundo informações próprias, foram pagos no ano calendário de 2003, ou seja, aproveitou impostos que não haviam sido pagos no mesmo exercício.

Ademais, não foi tributado nenhum valor adicional oriundo da controlada EAE/EAI; logo nenhum imposto de renda pago no exterior desta controlada é motivo de análise.

De qualquer forma, a fiscalização demonstra, à fl. 2792, como deveria ter sido efetuado o cálculo de aproveitamento do imposto de renda pago no exterior, se provado com documentação sem qualquer contestação.

Ano calendário 2003 Para o ano calendário de 2003, a contribuinte apresentou o quadro de fl. 2793.

Para amparar os números apresentados, a contribuinte juntou a seguinte documentação:

- cópia dos extratos bancários e ordens de transferências (traduzidas) onde é indicado o pagamento da 1ª parcela IFA (vencimentos durante 2002); e um pagamento referente à liquidação de imposto empresa (vencimento em 2003).

- "bordereau Avis D'Acomptes et d'IFA" (sem tradução para o português),

que se assemelha a formulário de apuração de imposto; · cópia dos extratos bancários e ordem de transferências (devidamente traduzidos), onde é indicado pagamento da 1ª a 4ª parcelas IFA (vencimentos durante 2003); e um pagamento referente à liquidação de imposto empresa (vencimento em 2004).

Para o anocalendário 2003, valem as mesmas afirmações relativas a 2002 (itens 1 a 7), mencionadas anteriormente.

De qualquer forma, a fiscalização demonstra, à fl. 2793, como deveria ter sido efetuado o cálculo de aproveitamento do imposto de renda pago no exterior, se provado com documentação sem qualquer contestação.

No caso da EESA, se a documentação estivesse completa, por hipótese, restaria R\$ 125.425,51 para ser compensado.

Quanto à EAE, observo a fiscalização que do valor Euros 763.513,00 não foi enviada qualquer documentação (irrelevante para análise, já que não foi tributado nenhum valor desta controlada), assim como dos valores relativos ao imposto de renda sobre juros.

Anocalendário 2004 Para o anocalendário de 2004, a contribuinte apresentou o quadro de fl. 2794.

Foram enviadas as seguintes documentações:

EAE:

- "bordereau Avis D'Acomptes et d'IFA" (sem tradução para o português),

que se assemelha a formulário de apuração de imposto; · ordens de transferências (devidamente traduzidas), onde é indicado pagamento da 1ª a 4ª parcelas IFA (vencimentos durante 2004);

- um pagamento referente à liquidação de imposto empresa (vencimento em 2005);

- uma espécie de declaração de apuração do imposto de renda ("impôt sur lês sociétés"); e extrato bancário relativo a apenas Euros 3.955.142,00.EESA:

- somente Razão contábil da conta de imposto de renda.

EAH:

- declaração semelhante a nossa declaração de imposto de renda, com sua respectiva tradução; e cópia de confirmação de pagamento, com timbre, mas sem assinatura (valor USD 1.100.000,00) com indicação "corporation income tax retum" (datado de 14/03/2005);

· não há qualquer documentação a respeito dos valores USD 640.000,00 e USD 542.061,60.

IR s/juros não há qualquer informação ou documentação.

Para o ano calendário de 2004, valem as mesmas observações informadas quando da análise dos anos calendário de 2002 e 2003, considerando, ainda, que boa parte da documentação são meros razões contábeis, além do aproveitamento em 2004 de supostos valores pagos em 2005.

Com base no exposto, entendo que deve ser dada a oportunidade da Recorrente se manifestar sobre a documentação tida como insuficiente ou faltante, afim de comprovar o imposto pago no exterior.

Para tanto, proponho o envio dos autos novamente à DRF de origem para que o contribuinte seja intimado a apresentar as documentações complementares julgadas necessárias.

A resolução CARF nº 1301-000.446 (primeira resolução) concluiu então o seguinte (fls. 3428 do *e-processo*):

Diante do exposto, rejeito a preliminar suscitada pela Recorrente e, no mérito, converto o presente julgamento em diligência para que a unidade da DRF de origem:

(i) recomponha as bases de tributação com vistas à tributar apenas o conceito de lucro, excluindo-se as variações cambiais;

(ii) ajuste as incorreções cometidas relativo aos lucros das controladas no exterior em relação as adições e exclusões de provisões de devedores duvidosos e de estoques, considerando os saldos de prejuízos contábeis apurados no exterior, das seguintes empresas e anos calendário:

· EAC, EAH, GSI e ESI relativo aos anos calendário de 2003 e 2004;

· ESH relativo ao ano calendário de 2004

(iii) considere o resultado anual da equivalência patrimonial, não apenas os três primeiros trimestres, de modo a intimar o contribuinte a apresentar os comprovantes do 4ª trimestre, ante a alegação ter sido apurado resultado negativo no 4º trimestre;

(iv) revise os equívocos na apuração das novas bases de cálculo, nos termos do tópico 2 deste voto, intimando o contribuinte a apresentar eventuais esclarecimentos necessários, bem como confirmar os valores alegados;

(v) intime o contribuinte a apresentar as documentações complementares julgadas necessárias no tocante a compensação do imposto pago no exterior.

A diligência se faz mister, bem como deve ser conduzida no intuito de dirimir todas as dúvidas para que no retorno dos autos o processo se encontre em termos para ser julgado.

A Fiscalização pode fazer outras verificações e procedimentos, em estrita consonância com o escopo da diligência visando seu êxito. Ao final, deverá lavrar termo consubstanciado e cientificar a contribuinte para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 dias. Após, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento do feito.

O contribuinte foi intimado a apresentar a seguinte documentação (fls. 3435 do *e-processo*):

Diante da solicitação de diligência acima mencionado, intimamos o contribuinte, no prazo de 10 (dez) dias contados a partir da ciência deste termo de intimação, a apresentar:

1- Balanços na moeda original das controladas elencadas quando da emissão do auto de infração, referente aos ACs 2002/3 e 2004.

2- Acrescentar, se houver, documentação complementar àquelas já enviadas e que constam das folhas 2581 a 2.619, 2.666 a 2.718, 2783 a 2899, 2.900 a 2.926 e de 2.927 a 2965 constantes do processo acima referenciado (16.561.000165/2007-41), relativa ao imposto de renda pago no exterior,

3- Apresentar balancetes onde constam os valores apurados de equivalência patrimonial, de forma clara, individualizadas por controladas residente no exterior, conforme item (iii) da requisição do CARF

4- No caso da ESH, V.Sas registraram em 2004, dois resultados (EU 6.119.003,54 – conforme balanço original da empresa e EU 2.444.774,84 – sem identificação). Identificar e documentar o balanço de 2004 da controlada.

Nesta questão observamos que a EFL teve suas ações transferidas, como aporte de capital para a empresa ECC Investments Switzerland A. G, mas não encontramos nenhum documento fazendo a ligação entre essa empresa e a ESH,

E ainda, encontramos no balanço da ESH relativo ao ano calendário de 2004, nas demonstrações de resultados, a linha resultado em equivalência patrimonial no valor de R\$ 16.911.148,53, do qual pressupomos, pois não há nenhuma ligação documental, seja em função de participação na ECC que por sua vez detinha participação na EFL.

Explicar e documentar, pois o valor deste lucro foi um dos motivos da autuação.

Em resposta, o contribuinte solicitou prazo adicional de vinte dias para organizar e formalizar a entrega da documentação solicitada. Contudo, antes de responder a tal pleito, a Divisão de Fiscalização da Delegacia de Maiores Contribuintes em São Paulo concluiu a diligência e emitiu o seguinte relatório conclusivo (fls. 3450/3457 do *e-processo*):

Antes de entrar no mérito da diligência é preciso registrar que o resultado a seguir contido no presente termo decorreu das seguintes premissas:

A primeira delas trata da decisão do STF que considerou o parágrafo único do artigo 74 da MP 2.135-35/2001, através da ADI n. 2588, como inconstitucional, pois até então o entendimento predominante era considerar a disponibilização no ano calendário de 2002 dos resultados apurados até 2001.

Na época, uma vez considerado como disponibilizados no ano calendário de 2002, a conversão seria com utilização da taxa do ano calendário de 2002, pois havia o entendimento de que a disponibilização do valor da moeda original seria o da data da disponibilização, ou seja, 2002. Havia entendimento que a presunção de disponibilidade tinha relação com eventual valor resgatado na moeda original. Em virtude desse entendimento, havia a soma dos resultados com a exclusão de prejuízos apurados, e do

resultado líquido aplicar-se-ia a taxa de conversão da data da disponibilização, cujo entendimento era ano calendário de 2002.

A própria contribuinte, quando do cálculo da tradução do imposto de renda pago no exterior para reais, utilizou a taxa de conversão de 31/12 de cada ano calendário, contrariando a legislação pertinente que determina a conversão pela taxa do dia em que foi liquidado o imposto de renda no exterior, conforme já alertado no termo de encerramento de primeira diligência e que se prova no decorrer deste reexame.

Assim, tinha, inclusive o entendimento de acumulação para aproveitamento dos prejuízos anteriores para compensação com os lucros futuros.

Após a decisão do STF, os prejuízos passados podem ser aproveitados no futuro e no contrário sensu, os lucros passados não poderão ser tributados. Assim, uma vez explicado os motivos que levaram à emissão deste auto de infração, no item lucros obtidos em controladas no exterior, passamos, em função das decisões tomadas no âmbito dos julgamentos a proceder a alterações das bases de cálculo e até excluir algumas delas.

Com relação aos valores dos lucros a partir do ano calendário de 2002, são demonstrados os quadros considerados examinados

Quadro 1 – valores oferecidos a tributação em 2002

2002										
ITEM	AC	MO	L LIQ	IR	LAIR	TX	LAIR R\$	TRIBUTADO	IR COMP	CS COMP
ESH	2002	EU	-1.318.961,12		-1.318.961,12	3,7012	-4.881.738,90			
ECC	2002	US	-499.822,93		-499.822,93	3,5333	-1.766.024,36			
EAE	2002	EU	2.049.893,18	-2.748.739,00	4.798.632,18	3,7012	17.760.697,42	17.760.697,42	4.440.174,36	1.598.462,77
EES	2002	EU	159.363,40	-131.173,00	290.536,40	3,7012	1.075.333,32	1.075.333,32	268.833,33	96.780,00
EES	2001	EU	260.936,96		260.936,96	2,06363	538.477,34	538.477,34		
EAH	2002	US	-1.103.369,00	572.498,00	-1.675.861,00	3,5333	-5.921.319,67			
EAL	2002	AU	-1.589.845,43		-1.589.845,43	2,00014	-3.179.913,44			
EFL	2002	US	-28.466.263,85		-28.466.263,85	3,5333	-100.579.850,06			
ECL	2002	US	-1.082.220,45		-1.082.220,45	3,5333	-3.823.809,52			
EFL	2002	US	-		0,00	3,5333	0,00			
TRUM	2002	US	379.664,23		379.664,23	3,5333	1.341.467,62	1.341.467,62		
TRUM	2001	US	299.012,90		299.012,90	2,3204	693.829,53	693.829,53		
SOMA							-98.742.850,70	21.409.805,24	4.709.007,69	1.695.242,77
SOMA									6.404.250,46	
USADO	LALUR								4.958.065,27	1.745.054,29
SOMA									6.703.119,56	
ir juros										-298.869,10

Registro que para a CSLL, o lucro da Trumpeter oferecido a tributação foi o valor de R\$ 1.307.461,22, ou seja R\$ 34.006,40 a menos.

Quadro 2 demonstrativos de apuração do imposto de renda pago no exterior em 2002

2002										
CALCULO DO CONTRIBUINTE					CALCULO CF LEGISLAÇÃO			DIFERENÇA		DIFERENÇA
							EM REAIS	COM CALCULO		
UNIDADE	IR PAGO	MO	TX	TOTAL	UTILIZADO	DATA	TX	F=D X E	DO CONTRIBUINTE	P/CONTRIBUINTE
EAC/EAI	1.597.037,00					04/07/2003	3,2563	5.200.447,55		
	66.642,00					01/03/2002	2,0447	136.260,90		
SOMA	1.663.679,00	EU	3,7012	6.157.608,71	6.038.637,13			5.336.708,45	820.900,26	701.928,68
EESA	1.125,00					06/03/2002	2,0647	2.322,77		
	29.485,00					10/04/2003	3,4728	102.394,33		
	25.469,00					13/12/2002	3,8212	97.323,16		
	21.763,00					12/09/2002	3,0723	66.863,12		
d	42.346,00					17/06/2002	2,5366	107.414,02		
SOMA	120.188,00	EU	3,7012	444.839,83	365.613,33			376.317,39	68.522,44	-10.704,06
SOMA 1	1.783.867,00			6.602.448,54	6.404.250,46			6.089.343,23	889.422,70	691.224,62
JUROS				298.869,10	298.869,10			298.869,10		
SOMA S				6.901.317,64	6.703.119,56			6.388.212,33		

Como primeira análise, observamos que no caso da EAC/EAI, por ter utilizado a taxa de conversão de 31/12/2002, ao invés da taxa de conversão da efetiva data do pagamento, apurou R\$ 820.900,26 a mais que o correto (R\$ 6.157.608,71 – R\$ 5.336.708,45)

Em seguida verificamos que foi aproveitado R\$ 6.038.637,13 (R\$ 4.440.174,36 de IR e R\$ 1.598.462,77 de CSL L) para abatimento do imposto apurado no Brasil quando somente tinha disponível R\$ 5.336.708,45, ou seja, aproveitou indevidamente, a mais, R\$ 701,928,68.

No caso da EESA, foi calculado pelo contribuinte R\$ 444.839,83, quando o valor correto seria R\$ 376.317,39, com a utilização de R\$ 365.613,33, restou a ser aproveitado R\$ 10.704,06 em outros exercícios

Quanto ao imposto de renda sobre juros pagos no exterior, não foi registrado o recebimento de qualquer comprovante e tão pouco indicado o quanto de juros foi recebido que redundou no imposto de renda pago no exterior.

Quadro 3 Valores oferecidos a tributação no AC 2003

2003										
ITEM	MO	L LIQ	IR	LAIR	TX	EM R\$	COMP	TRIBUTADO	IR	CS
							PREJUIZOS		COMPENSADO	
ESH	EU	-2.305.680,82		-2.305.680,82	3,65059	-8.417.095,34				
ECC	US	-		-	2,88920					
EAE	EU	1.876.727,45	-1.875.966,51	3.752.693,96	3,65059	13.699.547,04		13.699.547,04	2.397.420,73	863.071,46
EES	EU	242.724,23	-110.162,74	352.886,97	3,65059	1.288.245,64		1.288.245,64	225.442,99	81.159,48
EAH	US	242.640,56	83.842,86	158.797,69	2,88920	458.798,29	-458.798,29	0,00		
EAL	AU	840.301,35		840.301,35	2,00140	1.680.720,34	-1.680.720,34	0,00		
EFL	US	-11.625.413,04		-11.625.413,04	2,88920	-33.617.035,56				
ECL	US	-839.222,35		-839.222,35	2,88920	-2.424.681,21				
EFL	US	2.470.130,66		2.470.130,66	2,88920	7.136.701,50		7.136.701,50		
TRUM	US	41.149,85		41.149,85	2,88920	118.890,15		118.890,15		
HAR	CN	-11.393.770,35		-11.393.770,35	0,34978	-3.985.312,99				
						-24.061.222,14	-2.139.518,63	22.243.384,33	2.622.863,72	944.230,94
SOMA									3.567.094,66	
USADO	LALUR								3.671.351,43	1.153.928,48
SOMA									4.825.279,91	
IR JRS									-1.258.185,25	

Quadro 4 – Demonstrativo do imposto de renda pago no exterior e compensado em 2003

UNIDADE	CALCULO DO CONTRIBUINTE					CALCULO CF LEGIS		DIFERENÇA	
	VR EUROS	DATA	TAXA	IR PAGO	UTILIZADO	TX DIA	IR PAGO R\$	CALCULOS	CAL/UTIL
EAE	796.830,00	12/06/2003				3,3737	2.688.265,37		
	443.905,00	11/09/2003				3,2725	1.452.696,87		
	763.513,00	09/04/2004				3,4728	2.651.497,41		
SOMA	2.004.248,00	EU	3,65059	7.316.687,71	3.260.492,19		6.792.459,65	524.228,06	-3.531.967,46
EESA	17.985,00	13/03/2003				3,7124	66.766,61		
	41.611,00	12/06/2003				3,3737	140.383,03		
	29.835,00	18/09/2003				3,2628	97.344,44		
	33.375,00	12/12/2003				3,8212	127.533,89		
SOMA	122.806,00	EU	3,65059	448.314,36	306.602,47		432.027,98	16.286,38	-125.425,51
SOMA 1	2.127.054,00			7.765.002,06	3.567.094,66		7.224.487,62	540.514,44	-3.657.392,96
Ir jrs	1.258.185,25			1.258.185,25	1.258.185,25		1.258.185,25		
SOMA 2	3.385.239,25			9.023.187,31	4.825.279,91		8.482.672,87		

A utilização do imposto de renda pago no exterior foi inferior tanto no cálculo do contribuinte como no cálculo pela taxa diária do pagamento do imposto.

Quadro 5 apurações dos lucros de controladas oferecidos a tributação no AC2004

ITEM	2004									
	2002 R\$	2003 R\$	SOMA R\$	LAIR 2004 EU/US	MO	TX	LAIR R\$ 2004	ACUMULADO	TRIBUTADO	IR/CSLL
EAH	-5.462.521,38		-5.462.521,38	7.585.530,00	US	2,65440	20.135.030,83	14.672.509,45	14.672.509,45	4.988.653,22
EAE	-			13.417.689,81	EU	3,61949	48.565.194,09	48.565.194,09	48.565.194,09	15.714.157,34
EFL	-89.268.036,73	33.617.035,36	-122.885.072,09	19.761.332,59	US	2,65440	52.454.481,23	70.430.590,86		
TRUM	-			-13.155,26	US	2,65440	-34.919,32	-34.919,32		
AUS	-1.499.193,50		-1.499.193,50	-3.885.555,32	AU	2,07731	-8.071.502,92	-9.570.696,42		
ECR	-3.823.809,52	-2.424.681,21	-6.248.490,73	1.822.715,60	US	2,65440	4.838.216,82	-1.410.273,91		
EES	-			318.482,84	EU	3,61949	1.152.745,46	1.152.745,46	1.152.745,46	301.674,69
ESH	-4.881.739,93	-8.417.095,34	-13.298.835,27	6.119.003,54	EU	3,61949	22.147.672,12	8.848.836,85		
ERL	-			14.687.287,50	US	2,65440	38.985.856,31	38.985.856,31	38.985.856,31	
HAR	-	-3.985.312,99	-3.985.312,99	11.804.007,75	CN	0,32165	3.793.217,89	-192.095,10		
CAN	-			-1.604.416,86	US	2,65440	-4.258.764,11	-4.258.764,11		
SOMA	-104.935.301,06	48.444.124,90	-153.379.425,96				179.707.228,40	26.327.802,44	103.376.305,31	21.004.485,25
SOMA UTILIZADOS										21.004.485,25
VALORS NO LALUR										17.119.194,58
SOMA UTILIZADO NO LALUR										17.119.194,58
DIFERENÇA JUROS										3.885.290,67

Da apuração do ano calendário de 2004 sobrou sem ser tributado o valor de R\$ 8.848.836,85 correspondente ao resíduo de lucros obtido em 2004 após a redução de prejuízos ocorridos em 2002 e 2003.

Cumprir registrar que o contribuinte efetuou o seguinte demonstrativo para não tributar o lucro da Embraer Spain Holding da seguinte forma e por esse motivo não ofereceu a tributação o residual do lucro aferido no ano calendário de 2004:

Quadro 6 resultados acumulado,

ITEM	2002	2003	SOMA	LAIR 2004	MO	TX	LAIR R\$ 2004	ACUMULADO
EFL	89.268.036,73	33.617.035,36	122.885.072,09	19.761.332,59	US	2,65440	52.454.481,23	-70.430.590,86
ESH	-4.881.739,93	-8.417.095,34	-13.298.835,27	6.119.003,54	EU	3,61949	22.147.672,12	8.848.836,85
Soma								-61.581.754,01

Entretanto quando se examina o balanço da Embraer Spain Holding (ESH) acostado à folha 837 deste processo, nota-se que não há nenhum incremento de capital na ESH, pela cessão da EFL, verifica-se apenas o resultado apurado no exercício DE 2004, conforme segue:

QUADRO 7 - DEMONSTRATIVO DO PATRIMONIO LÍQUIDO

Descrição	2002	2003	2004
fls	fl. 817	fl. 819	fl.821
Capital	9.309.213,27	349.658.858,31	346.680.054,75
Res capital		18.252,95	18.097,45
res. Acum		-6.218.652,29	-14.511.063,86
res. Exer	-4.881.738,68	-8.417.095,34	22.147.672,12
pat. Líquido	4.427.474,59	335.041.363,63	354.334.760,46

QUADRO 8 – MUTAÇÃO DO PATRIMONIO LIQUIDO MOEDA ORIGINAL

MOEDA ORIGINAL FL. 837				
31/12/2001	CAPITAL	2.515.187,85		
31/12/2002	RES EXERCÍCIO	-1.318.961,06	3,7012	-4.881.738,93
31/12/2002	SALDO PATRIMONIO LIQUIDO	1.196.226,79	3,7012	4.427.474,61
31/12/2003	AUM CAPITAL	93.266.277,15		
31/12/2003	AUM CAPITAL	5.000,00		
21/12/2003	RES EXERCÍCIO	-384.503,94		
31/12/2003	RES EXERCÍCIO	-2.306.680,82	3,64901	-8.417.095,34
31/12/2003	SALDO PATRIMONIO LIQUIDO	91.777.319,18	3,65059	335.041.363,64
31/12/2004	RES. EXERCÍCIO	6.119.003,54	3,61949	22.147.672,12
31/12/2004	SALDO PATRIMONIO LIQUIDO	97.896.322,72	3,61949	354.334.761,13
RESULTADO ACUMULADO A SER TRIBUTADO				8.848.836,85

Repetindo, como se pode ver nos mapas originados do próprio contribuinte, não há qualquer movimentação, além do resultado, no patrimônio líquido do contribuinte durante o ano calendário de 2004, logo não há influência da EFL nos resultados.

No balanço da ESH consta nas demonstrações de resultado do ano calendário de 2004 a linha “resultado em equivalência patrimonial” no valor de R\$ 16.911.148,53, levando a acreditar que os resultados apropriados são de origem da ECC Leasing Co e não da EFL.

Ainda compulsando os balanços da ESH não há qualquer indicação de imposto de renda na apuração dos resultados, o que indica que para essa unidade de controlada no exterior não foi feito qualquer recolhimento, logo, não há imposto de renda do exterior a ser compensado no Brasil.

À folha 722 do processo pode ser certificado que a Embraer aportou eu 3.900.000,00 no capital da ESH, integralizando com as ações da ECC Investment Swuitzland e à folha 571 este documento datado de 05/12/2005 traduzido onde claramente registra que a Embraer (cedente), mas não da EFL.

Quanto aos resultados, onde o contribuinte faz afirmação de no ano calendário de 2004 ter apresentado prejuízos, reproduzimos a seguir os dados apresentados tanto na declaração de imposto de renda como no Livro de Apuração do Lucro real, com informações retiradas das folhas, onde se demonstra a inexistência de prejuízos

QUADRO 9 - RESULTADOS DO EXERCÍCIO DE 2004

A C 2004 IPPJ - FLS.1247/	1 TRIM	2 TRIM	3 TRIM	4 TRIM
LUCRO ANTES DA COMPENSAÇÃO	210.899.575,46	328.687.947,00	330.352.079,82	150.019.305,67
COMPENSAÇÃO	-9.618.288,36			0,00
BASE DE CALCULO	201.281.287,10	328.687.947,00	330.352.079,82	150.019.305,67
IR (15%)	30.192.193,07	49.313.192,05	49.552.811,97	22.502.895,85
IR (10%)	20.122.128,71	32.862.794,70	33.029.207,98	14.977.930,57
A C 2004 CSLL - FLS.1372/1378	1 TRIM	2 TRIM	3 TRIM	4 TRIM
LUCRO ANTES DA COMPENSAÇÃO	178.945.333,02	282.477.478,90	266.368.399,82	54.449.875,85
COMPENSAÇÃO	-53.683.599,91	84.743.243,07	-39.199.610,20	0,00
BASE DE CALCULO	125.261.733,11	367.220.721,97	227.168.789,62	54.449.875,85

CONCLUSÃO

Concluo, considerando as questões a mim formuladas que:

- a) restou ser tributado como lucro real apenas o resultado obtido pela controlada ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85, após as determinações contidas nas resoluções de julgamentos
- b) que o contribuinte não apresentou prejuízos no ano calendário de 2004
- c) que nos balanços da ESH não há indicativo de recolhimento de imposto de renda no país de origem, nem tampouco, apresentou qualquer comprovante vinculado a essa controlada, logo não há que se falar em compensação do tributo.
- d) uma vez corrigido, de novo, conforme as decisões emanadas pela DRJ e pelo CARF, reduzindo a apenas tributar o resultado da ESH, não há necessidade de qualquer análise do restante dos documentos de imposto de renda pago no exterior pertencente a outras empresas controladas pela Embraer, pois não há lucros tributados.

Considerando, ainda que não foi acrescentado nenhuma documentação adicional àquelas já conhecidas e examinadas (folhas 2581 a 2.619, 2.666 a 2.718, 2783 a 2899, 2.900 a 2.926 e de 2.927 a 2965)

O contribuinte apresentou a documentação solicitada (fls. 3491/3546 do *e-processo*) em intimação na data de 03/04/2018, após o encerramento da diligência, de cujo o relatório conclusivo o contribuinte foi cientificado em 05/03/2018.

Em manifestação ao relatório de diligência fiscal (fls. 3547/ do *e-processo*), o contribuinte alega que a diligência foi encerrada precocemente, sem que sequer lhe fosse dada de apresentar a documentação solicitada. Informa que muito embora a fiscalização tenha disponibilizado prazo de dez dias, foi apresentada uma petição tempestiva solicitando um prazo adicional de vinte dias. Ainda em suas palavras (fls. 3550/3562 do *e-processo*):

Cumpru pontuar que, após a [sic] referido protocolo, a Requerente fez inúmeras tentativas de contato para o telefone contido nas intimações fiscais. Todavia, em nenhuma das ocasiões foi possível estabelecer contato com o Sr. Agente Fiscal responsável pelo caso, apesar dos vários recados deixados com os atendentes da DEMAC.

Já perto de se esgotar o prazo para manifestação ao Relatório de Diligência, a Requerente recebeu por telefone a informação de que o Sr. Agente Fiscal responsável pelo caso teria se aposentado, o que explicaria o fato de o pedido de dilação do prazo, assim como os documentos e esclarecimentos apresentados, não terem sido apreciados.

Após solicitar a decretação de nulidade da diligência formulada sem análise integral da documentação necessária, o contribuinte explica a razão pela qual os argumentos apresentados do relatório de diligência não deveriam prosperar.

Em sessão de 17/04/2019, esta mesma 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em composição diversa, concluiu pela necessidade de uma nova diligência, consoante se verifica pela resolução nº 1301-000.683 (segunda resolução).

Segundo consta dos fundamentos deste novo julgado (fls. 3598/3599 do *e-processo*):

A Requerente apresentou, no dia 09/02/2018, pedido de concessão de prazo adicional de 20 dias para entrega dos documentos, esclarecendo que as informações requisitadas diziam respeito a período remoto, envolvendo dados de empresas estrangeiras que não seriam de fácil acesso.

No entanto, em 01/03/2018, o fiscal emitiu despacho em que declara encaminhar o processo para ciência do contribuinte do relatório de diligência fiscal por ter recebido portaria de aposentadoria.

[...]

Desta forma, os documentos apresentados pela contribuinte em 07/03/2018 não foram apreciados.

Ademais, nota-se pela análise do Relatório de Diligência Fiscal que não houve os ajustes determinados no cálculo dos lucros das controladas, assim como também não foram efetuados os ajustes no cálculo da equivalência determinada. Ou seja, a diligência determinada não abordou os itens "i", "ii" e "iii" da resolução emitida por esta C. Turma Julgadora.

Conclusão

Por todo o acima, voto por converter o presente processo em diligência para que os autos retornem à unidade de origem de forma a emitir novo Relatório de Diligência Fiscal em que conclua sobre todos os itens solicitados na Resolução nº 1301000.446 e analisar os documentos apresentados pelo contribuinte em 07/03/2018 se manifestando expressamente sobre os mesmos.

Caso seja necessário solicito que a unidade de origem intime a Recorrente à apresentação de documentos adicionais necessários para que os quesitos sejam respondidos de forma a dar conforto aos conselheiros deste colegiado em seus posicionamentos.

Ao final, os recorrentes deverão ser cientificados do relatório final da diligência, fornecendo-se cópia dos documentos em questão e abrindo-se prazo de 30 dias para que,

querendo, manifestem-se sobre seu conteúdo, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

Foi elaborado então um novo relatório de diligência pela Equipe de Fiscalização da Delegacia de Operações Especiais de Fiscalização da Receita Federal (fls. 3605/3613 do *e-processo*):

Da Nova Diligência

No auto de infração objeto do processo administrativo em análise o contribuinte foi autuado (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, anos-calendário 2002, 2003 e 2004) em face das seguintes infrações:

- 1) Falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior;
- 2) Falta de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial;
- 3) Falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior;
- 4) Falta de adição de créditos do Diferido – recebimento de parceiros.

Considerações preliminares

Conforme já citado anteriormente, através da Resolução nº1301000.446, o CARF determinou a realização de nova diligência para que a unidade da DRF de origem:

(i) recompusesse as bases de tributação com vistas a tributar apenas o conceito de lucro, excluindo-se as variações cambiais;

(ii) ajustasse as incorreções cometidas relativo aos lucros das controladas no exterior em relação as adições e exclusões de provisões de devedores duvidosos e de estoques, considerando os saldos de prejuízos contábeis apurados no exterior das seguintes empresas: EAC, EAH, GSI e ESI (anos-calendário 2003 e 2004) e ESH (ano-calendário de 2004);

(iii) considerasse o resultado da equivalência patrimonial, não apenas os três primeiros trimestres, de modo a intimar o contribuinte a apresentar os comprovantes do 4º trimestre, ante a alegação de ter sido apurado resultado negativo no 4º trimestre;

(iv) revisasse os equívocos na apuração das novas bases de cálculo nos termos do tópico 2 deste voto.

O auditor fiscal em 24/01/2018, emitiu o Termo de Intimação Inicial de Diligência, solicitando diversos documentos e concedendo um prazo de 10 dias para a apresentação.

Em 09/02/2018 o contribuinte solicitou prazo adicional de 20 dias, encerrando-se em 07/03/2018, para a apresentação das informações solicitadas. O auditor fiscal não se manifestou a respeito da concessão do prazo suplementar pleiteado pelo contribuinte e em 24/02/2018 lavrou o Relatório de Diligência que irei analisar em seguida.

Cabe salientar que o contribuinte alega ter apresentado a documentação solicitada em 07/03/2018, entretanto essa afirmação não é verdadeira. Nesta data foi apresentada à fiscalização um CD, cujo SVA foi anexado ao processo, mas o mesmo encontrava-se vazio. (Ver despacho de encaminhamento fl.3.462).

A Documentação só foi apresentada de fato no dia 03/04/2018, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fl.3.465) portanto fora do prazo previsto.

Da Análise do Relatório de Diligência

A seguir analisarei o relatório de diligência já apresentado em 24/02/2018.

Com relação aos itens (i) e (ii) reproduzo abaixo os valores dos lucros já ajustados no relatório de diligência supracitado. Lembrando que com relação ao item (ii) estes ajustes já tinham sido efetuados, no Termo de Encerramento de Diligência (fls.2784/2796).

Quadro 1 – valores oferecidos a tributação em 2002

2002										
ITEM	AC	MO	L LIQ	IR	LAIR	TX	LAIR R\$	TRIBUTADO	IR COMP	CS COMP
ESH	2002	EU	-1.318.961,12		-1.318.961,12	3,7012	-4.881.738,90			
ECC	2002	US	-499.822,93		-499.822,93	3,5333	-1.766.024,36			
EAE	2002	EU	2.049.893,18	-2.748.739,00	4.798.632,18	3,7012	17.760.697,42	17.760.697,42	4.440.174,36	1.598.462,77
EES	2002	EU	159.363,40	-131.173,00	290.536,40	3,7012	1.075.333,32	1.075.333,32	268.833,33	96.780,00
ECS	2001	EU	260.936,96		260.936,96	2,06363	538.477,34	538.477,34		
EAH	2002	US	-1.103.369,00	572.498,00	-1.675.861,00	3,5333	-5.921.319,67			
EAL	2002	AU	-1.589.845,43		-1.589.845,43	2,00014	-3.179.913,44			
EFL	2002	US	-28.466.263,85		-28.466.263,85	3,5333	-100.579.850,06			
ECL	2002	US	-1.082.220,45		-1.082.220,45	3,5333	-3.823.809,52			
EFL	2002	US	-		0,00	3,5333	0,00			
TRUM	2002	US	379.664,23		379.664,23	3,5333	1.341.467,62	1.341.467,62		
TRUM	2001	US	299.012,90		299.012,90	2,3204	693.829,53	693.829,53		
SOMA							-98.742.850,70	21.409.805,24	4.709.007,69	1.695.242,77

Quadro 3 Valores oferecidos a tributação no AC 2003

2003										
ITEM	MO	L LIQ	IR	LAIR	TX	EM R\$	COMP	TRIBUTADO	IR	CS
							PREJUÍZOS		COMPENSADO	
ESH	EU	-2.305.680,82		-2.305.680,82	3,65059	-8.417.095,34				
ECC	US	-		-	2,88920					
EAE	EU	1.876.727,45	-1.875.966,51	3.752.693,96	3,65059	13.699.547,04		13.699.547,04	2.397.420,73	863.071,46
EES	EU	242.724,23	-110.162,74	352.886,97	3,65059	1.288.245,64		1.288.245,64	225.442,99	81.159,48
EAH	US	242.640,56	83.842,86	158.797,69	2,88920	458.798,29	-458.798,29	0,00		
EAL	AU	840.301,35		840.301,35	2,00140	1.680.720,34	-1.680.720,34	0,00		
EFL	US	-11.625.413,04		-11.625.413,04	2,88920	-33.617.035,56				
ECL	US	-839.222,35		-839.222,35	2,88920	-2.424.681,21				
EFL	US	2.470.130,66		2.470.130,66	2,88920	7.136.701,50		7.136.701,50		
TRUM	US	41.149,85		41.149,85	2,88920	118.890,15		118.890,15		
HAR	CN	-11.393.770,35		-11.393.770,35	0,34978	-3.985.312,99				
						-24.061.222,14	-2.139.518,63	22.243.384,33	2.622.863,72	944.230,94

Quadro 5 apurações dos lucros de controladas oferecidos a tributação no AC2004

ITEM	2004									
	2002 R\$	2003 R\$	SOMA R\$	LAIR 2004 EU/US	MO	TX	LAIR R\$ 2004	ACUMULADO	TRIBUTADO	IR/CSLL
EAH	-5.462.521,38		-5.462.521,38	7.585.530,00	US	2,65440	20.135.030,83	14.672.509,45	14.672.509,45	4.988.653,22
EAE	-			13.417.689,81	EU	3,61949	48.565.194,09	48.565.194,09	48.565.194,09	15.714.157,34
EFL	-89.268.036,73	33.617.035,36	-122.885.072,09	19.761.332,59	US	2,65440	52.454.481,23	70.430.590,86		
TRIUM	-			-13.125,26	US	2,65440	-34.219,32	-34.219,32		
AUS	-1.499.193,50		-1.499.193,50	-3.885.555,32	AU	2,07731	-8.071.502,92	-9.570.696,42		
ECR	-3.823.809,52	-2.424.681,21	-6.248.490,73	1.822.715,60	US	2,65440	4.838.216,82	-1.410.273,91		
EES	-			318.482,84	EU	3,61949	1.152.745,46	1.152.745,46	1.152.745,46	301.674,69
ESH	-4.881.739,93	-8.417.095,34	-13.298.835,27	6.119.003,54	EU	3,61949	22.147.672,12	8.848.836,85		
ERL	-			14.687.287,50	US	2,65440	38.985.856,31	38.985.856,31	38.985.856,31	
HAR	-	-3.985.312,99	-3.985.312,99	11.804.007,75	CN	0,32165	3.793.217,89	-192.095,10		
CAN	-			-1.604.416,86	US	2,65440	-4.258.764,11	-4.258.764,11		
SOMA	-104.935.301,06	48.444.124,90	-153.379.425,96				179.707.228,40	26.327.802,44	103.376.305,31	21.004.485,25

Da análise dos quadros acima conclui-se que sobrou sem ser tributado como lucro real, após as determinações contidas nas resoluções de julgamentos, apenas o resultado obtido pela controlada ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85. Esta conclusão já foi apresentada no relatório de diligência apresentado em 24/01/2018.

Com relação ao item (iii), a própria resolução nº 1301-000.446, afirma que, com relação a legislação em vigor, depreende-se que o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento estrangeiro não deve ser computado na determinação do lucro real, desta forma resta ineficaz a apuração solicitada.

Com relação ao item (iv) a análise também se encontra prejudicada uma vez que trata de taxa de câmbio do ano-calendário de 2002 para a determinação do lucro apurado em reais e só restaram lucros a serem tributados correspondentes ao ano-calendário de 2004.

Ainda, em relação aos documentos entregues pelo contribuinte após o encerramento da diligência e após o prazo legal, analisei todo o conteúdo apresentado. Não foi verificado qualquer informação relevante que pudesse alterar as conclusões aqui apresentadas.

Conclusão

Concluo, considerando as questões a mim formuladas que:

- 1) restou ser tributado como lucro real apenas o resultado obtido pela controlada ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85, após as determinações contidas nas resoluções de julgamentos;
- 2) que nos balanços da ESH não há indicativo de recolhimento de imposto de renda no país de origem, nem tampouco, apresentou qualquer comprovante vinculado a essa controlada, logo não há que se falar em compensação do tributo;
- 3) uma vez corrigido, os valores de lucros apurado no exterior sujeitos à tributação no Brasil, conforme as decisões emanadas pela DRJ e pelo CARF, reduzindo-se, como visto no item 1, a apenas tributar o resultado da ESH, não há necessidade de qualquer análise do restante dos documentos de imposto de renda pago no exterior pertencente a outras empresas controladas pela Embraer.

A respeito da documentação apresentada pelo contribuinte após o encerramento da primeira diligência, a Unidade de Origem entendeu que não haveria qualquer informação

relevante capaz de alterar as conclusões do relatório conclusivo, de modo que o resultado da nova diligência foi idêntico ao anterior.

Após ser devidamente intimado do resultado da diligência, o contribuinte manifestou-se nos autos afirmando não concordar com as conclusões obtidas, mas que, *em nome da eficiência processual*, [...] *não entende ser profícua a realização de uma terceira diligência* (fls. 3622 do *e-processo*).

A não concordância se deve ao fato de o relatório ter identificado um lucro a ser tributado pela controlada estrangeira Embraer Spain Holding (“ESH”) no ano calendário de 2004. O contribuinte, contudo, alega que o lucro da referida sociedade teria sido compensado com prejuízo acumulado de sua controlada indireta EFL, veja-se (fls. 3627/3633 do *e-processo*):

Não obstante o acerto, parcial, na conclusão da Autoridade Fiscal de que não haver lucro tributável para todas as outras sociedades e períodos objeto de autuação (com exceção do lucro da sociedade ESH relativo ao ano-calendário de 2004), a Requerente passa a demonstrar que se mantiveram alguns equívocos no trabalho dos fiscais desde o primeiro relatório de diligência, para que este E. CARF possa prosseguir com o julgamento do Recurso Voluntário e cancelamento integral da autuação sobre esta infração.

Observa-se a permanência do equívoco quanto à tributação do resultado da sociedade controlada ESH, pois a Autoridade Fiscal no primeiro relatório de diligência, como visto, entendeu que do total originalmente autuado, apenas o valor de R\$ 8.848.836,85 da sociedade ESH no ano-calendário de 2004 deveria ser, de fato, tributado. Essa posição foi mantida intacta no segundo relatório de diligência, sobre o qual ora se manifesta.

Esse valor de R\$ 8.848.836,85 de lucro supostamente tributável em 2004 advém do encontro dos lucros aferidos pela ESH em 2004 após compensação com seus prejuízos de 2002 e 2003:

2004									
ITEM	2002 R\$	2003 R\$	SOMA R\$	LAIR 2004 EU/US	MO	TX	LAIR R\$ 2004	ACUMULADO	IR/CSLL
ESH	-4.881.739,93	-8.417.095,34	-13.298.835,27	6.119.003,54	EU	3,61949	22.147.672,12	8.848.836,85	

(Fl. 5 do primeiro Relatório de Diligência; Fl. 8 do segundo Relatório de Diligência)

Não obstante, no entendimento da Requerente, esse lucro de R\$ 8.848.836,85 não pode ser tributado, uma vez que foi compensado com o prejuízo acumulado de sua controlada indireta, EFL, que em 2004 era de R\$ 70.430.590,86, como bem observado no primeiro relatório de diligência:

ITEM	2002	2003	SOMA	LAIR 2004	MO	TX	LAIR R\$ 2004	ACUMULADO
EFL	89.268.036,73	33.617.085,36	122.885.072,09	19.761.332,59	US	2,65460	52.454.481,23	-70.430.590,86
ESH	-4.881.739,93	-8.417.095,34	-13.298.835,27	6.119.003,54	EU	3,61949	22.147.672,12	8.848.836,85
Soma								-61.581.754,01

(Fl. 6 do primeiro Relatório de Diligência)

Consultando as razões do primeiro relatório, observa-se que a Autoridade Fiscal desconsidera esse procedimento realizado pela Requerente de compensação do lucro da ESH com o prejuízo da EFL sob a justificativa de que não teria constatado o vínculo entre as sociedades. Cita-se:

“Cumpre registrar que o contribuinte efetuou o seguinte demonstrativo para não tributar o lucro da Embraer Spain Holding da seguinte forma e por esse motivo não ofereceu a tributação o residual do lucro aferido no ano calendário de 2004:

(...)

Entretanto quando se examina o balanço da Embraer Spain Holding (ESH)

acostado à folha 837 deste processo, nota-se que não há nenhum incremento de capital da ESH, pela cessão da EFL, verifica-se apenas o resultado apurado no exercício de 2004, conforme segue:

(...)

Repetindo, como se pode ver nos mapas originados do próprio contribuinte, não há qualquer movimentação, além do resultado, no patrimônio líquido do contribuinte durante o ano calendário de 2004, logo não há influência da EFL nos resultados” (Fl. 5 do primeiro relatório de diligência)

Rememora-se que no item 4 do Termo de Intimação Inicial de Diligência citado acima, lavrado para preparação do primeiro relatório, a Autoridade Fiscal já buscava compreender o vínculo entre ESH e EFL, solicitando explicações do Requerente:

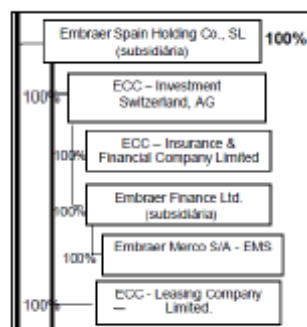
“Nesta questão observamos que a EFL teve suas ações transferidas, com aporte de capital para a empresa ECC Investments Switzerland A.G., mas não encontramos nenhum documento fazendo ligação entre essa empresa e a ESH E ainda, encontramos no balanço da ESH relativo ao ano calendário de 2004, nas demonstrações de resultados, a linha resultado em equivalência patrimonial no valor de R\$ 16.911.148,53, do qual pressupomos, pois não há nenhuma ligação documental, seja em função de participação na ECC que por sua vez detinha participação na EFL.

Explicar e documentar, pois o valor deste lucro foi um dos motivos da autuação.”

Ou seja, Autoridade Fiscal visava verificar o vínculo entre as sociedades ESH, ECC e EFL para que, dessa forma, pudesse concordar com o aproveitamento do prejuízo da controlada indireta EFL pela ESH, o que **resultaria na ausência de base tributável no Brasil**, como de fato foi apurado pela Requerente.

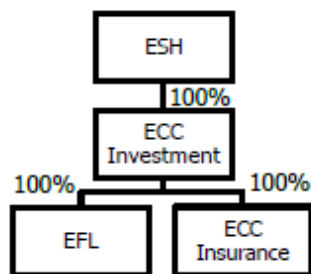
Contudo, como dito, a Autoridade Fiscal encerrou de forma prematura, em 24/02/2018, o primeiro relatório de diligência, antes do encerramento do prazo para a entrega dos documentos e esclarecimentos pela Requerente, em 07/03/2018.

Mas, conforme já alertado na manifestação da Requete ao primeiro relatório de diligência, tem-se que não foi observado o **Doc. 04** dos documentos juntados aos autos em 09/03/2018 (novamente juntados em 03/04/2018), **onde se demonstra que a ESH é controladora integral da sociedade ECC, que controla integralmente a sociedade EFL:**



Trecho do documento parte do Doc. 04 juntado na resposta à intimação fiscal)

Veja-se o seguinte gráfico da estrutura societária, para facilitar a compreensão da imagem colacionada acima:



Entretanto, a Autoridade Fiscal, no segundo Relatório de Diligência, frente a comprovação da vinculação societária apresentada pela Requerente, ainda assim afirma que analisou os documentos juntados, mas que não “foi verificado qualquer informação relevante que pudesse alterar as conclusões aqui apresentadas”.

Em verdade, caso a Autoridade Fiscal houvesse consultado os documentos, teria observado que, além do documento mencionado acima, também foi juntada a demonstração financeira consolidada da Requerente de 2004, onde está registrada sua participação como controladora da ESH, que controla a ECC, que, por sua vez, controla a EFL:

As demonstrações financeiras consolidadas incluem os saldos das contas da Companhia e de todas as subsidiárias em que a Embraer, direta ou indiretamente, tem a maioria no capital da subsidiária ou controle de gestão, como segue:

Embraer Spain Holding Co., SL - ESH

Localizada na Espanha, tem como objetivo coordenar os investimentos em subsidiárias no exterior, inclusive as voltadas às atividades de suporte à comercialização de aeronaves e gestão dos ativos provenientes dessas operações. As atividades da ESH são operacionalizadas por suas subsidiárias:

- ECC Investment Switzerland AG: localizada na Suíça, possui participação de 100% no capital das subsidiárias ECC Insurance & Financial Co. Ltd. - ECC Insurance e Embraer Finance Ltd. - EFL.

Cabe mencionar ainda que, em análise mais detalhada dos autos, contata-se que já havia sido feita essa demonstração. Veja-se, por exemplo, que à fl. 571 dos autos verifica-se o documento que comprova que a Requerente transferiu seu controle direto da EFL para a ECC em 23/12/2004:

EMBRAER FINANCE LTD. CERTIFICADO DE TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES	
Eu/nós, Embraer – Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A. (o Cedente), por boas e valiosas compensações recebidas por mim/nós, da ECC Investment Switzerland AG (o Cessionário), através deste instrumento:	
(1)	transferimos para a Cessionária as 2 Ações ("as Ações") que se encontram em meu/nosso nome no registro da Companhia, para a posse do Cessionário, seus executores, administradores e cessionários, sujeitas às diversas condições sobre as quais eu/nós retivemos as mesmas, no momento da execução deste Certificado de Transferência de Ações, e
(2)	consentimos que meu/nosso nome permaneça no registro da Companhia até a época em que a Companhia registre o nome do Cessionário no registro da Companhia.
E eu/nós, os Cessionários, concordamos através deste instrumento, em aceitar as Ações que se submetem às mesmas condições.	
Como testemunham nossas assinaturas	
Executado e entregue como um instrumento pelo Cedente no 23º. dia de dezembro de 2004, na presença de:	
(Assinatura Illegível) Testemunha	(Assinatura Illegível) Cedente Embraer – Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A.
Executado e entregue como um instrumento pela Cessionária no 23º. dia de dezembro de 2004, na presença de:	
(Assinatura Illegível) Testemunha	(Assinatura Illegível) Cessionária ECC Investment Switzerland AG

Diga-se, por oportuno, que à época da fiscalização, antes mesmo da lavratura dos autos de infração, a Requerente já havia sido questionada pela Autoridade Fiscal sobre essa configuração societária:

ESH
1- A empresa EFL foi incorporada na ESH, ou foi colocada como investimento da ESH ou de sua controlada ECC Suíça? Enviar ata desta alteração, indispensável que seja traduzida para o português.
2- O valor de R\$ 8.848.836,85, tido como lucros na Espanha, compensável com prejuízos oriundos da EFL, são da própria Espanha, ou são de suas controladas?
3- Os lucros auferidos fora da Espanha integram a base de cálculo da ETVE? Caso tenha integrado à base tributável da ETVE, qual alíquota utilizada e base legal.
4- Quando V.Sas cita que os balanços da ESH consolidado, fica difícil identificar os resultados por controlada da controlada ESH. Favor informar e documentar.

(Termo de Intimação nº 02 complementar - Fl. 137 dos autos)

Em resposta a esse questionamento, a Requerente informou prontamente que, sim, investimentos como a EFL foram transferidos para o controle da ESH e que no resultado consolidado estes valores de lucro na Espanha são eliminados:

A fiscalização questiona, com relação ao item em análise, de que empresas controladas se tratam e o porquê da não eliminação de tais valores, considerando que a informação é consolidada.
A Empresa esclarece que isto ocorre pois nestes anos houve a transferência de investimentos da Embraer para a Espanha (ESH) - ECC Leasing em 2003 e EFL em 2004 - assim o resultado de equivalência apurado na ESH considera apenas o resultado gerado a partir da data da transferência.
No momento da consolidação da ESH o resultado da controlada (do período todo) é eliminado contra resultado equity (proporcional) gerando esta diferença que será compensada com resultado da equity apurado na Embraer Brasil antes da transferência para a ESH. No consolidado do Grupo Embraer, estes números são eliminados.

(Resposta da Requerente - fl. 248 dos autos)

Ou seja, em momento algum dos autos houve dúvida sobre o fato de que na apuração do resultado societário consolidado demonstrava que entre ESH/ECC/EFL não havia

resultado tributável, mas sim saldo prejuízo acumulado para ser compensado. Isso foi demonstrada pela Requerente desde a fiscalização, quando se afirmou que na apuração consolidada do grupo em sua sociedade controladora esses números são eliminados pelos encontros de lucros e prejuízos.

Em razão do exposto, verifica-se que as Autoridades Fiscais não se atentaram para a estrutura societária da Requerente demonstrada nos autos e que, apesar de seu acerto em reconhecer que não há lucros no exterior para serem tributados em todas as sociedades controladas no exterior, mantiveram equivocadamente a tributação dos lucros da sociedade ESH.

Os autos finalmente retornam para julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, Relator.

Preliminares de mérito

O contribuinte apresentou, ainda em impugnação, três argumentos, os quais, em sua ótica, deveriam ser tratados como preliminares ao mérito:

(A) erro na identificação do sujeito passivo;

(B) decadência do direito de lançar IRPJ e CSLL, os quais eram apurados de forma trimestral, além do PIS e da COFINS, cuja apuração seria mensal; e

(C) impossibilidade de cobrança de PIS e COFINS diante da existência de decisão judicial transitada em julgada a seu favor.

Vejamos cada um deles em tópico próprio a fim de facilitar a sua compreensão.

(A) erro na identificação do sujeito passivo

A nulidade por erro na identificação do sujeito passivo foi julgada desfavoravelmente ao contribuinte ainda pelo primeiro acórdão da DRJ (fls. 2068/2070 do *e-processo*).

O segundo acórdão da DRJ apenas acompanhou o que já havia sido decidido anteriormente (fls. 3020/3021 do *e-processo*), posto que não seria de sua alçada a realização de uma nova análise sobre o tema.

Já o CARF analisou o tema ainda no julgamento do acórdão nº 1402-00.250, proferido em 01/09/2010, para manter a decisão de piso, negando assim a existência de qualquer nulidade decorrente de erro na identificação do sujeito passivo (fls. 89/91 do *e-processo*).

Posteriormente, desta vez por meio de resolução, o CARF novamente manteve a decisão proferida ainda pelo primeiro acórdão da DRJ, rejeitando assim esta preliminar de nulidade, antes de concluir pela proposta de diligência (fls. 3410/3412 do *e-processo*).

Com efeito, concordamos com o até então decidido no sentido de inexistência de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo da presente relação jurídica. E como fundamento da nossa posição, nos valem os que fora consignado ainda pelo primeiro acórdão do CARF nº 1402-00.250, proferido em 01/09/2010, *in verbis* (fls. 89/91 do *e-processo*):

Em verdade, trata-se de simples erro formal do auditor ao grafar o CNPJ da Embraer no auto de infração, tendo grafado o CNPJ 60.208.493/000181, que era da incorporada e que já constava no sistema informatizado da fiscalização desde a expedição do Mandado de procedimento fiscal MPF (fl.1), ao invés do novo CNPJ 07.689.002/000189.

Frise-se que a empresa incorporadora passou a utilizar a mesma razão social da incorporada, EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A, fato esclarecido pela própria recorrente.

Definitivamente, um mero erro de grafia do CNPJ não pode implicar na nulidade do processo.

Vejamos o disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/1972 (PAF)

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifei)

No presente caso não vislumbro qualquer prejuízo ao contribuinte pelo fato de ter constado no auto de infração o CNPJ da incorporada, portanto, sequer merece determinar o saneamento dos autos nessa parte.

A Recorrente cita em seu recurso voluntário julgados do Conselho de Contribuinte em que foi reconhecida a ilegitimidade passiva em casos de lançamento realizado contra empresa incorporada. Todavia, a recorrente não menciona que, nos casos citados, a nulidade foi reconhecida não pelo simples fato do lançamento tributário em nome de incorporada, mas sim pela possibilidade de prejuízo à defesa.

No presente caso, ao contrário, a empresa incorporadora, sucessora e responsável perante o Fisco com relação às obrigações fiscais da antiga empresa Embraer, recebeu todas as intimações, tomou conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomou ciência dos autos de infração lavrados, enfim, exerceu plenamente o seu direito de ampla defesa nos presentes autos.

Neste sentido se manifesta a jurisprudência do CARF:

“SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. INDICAÇÃO DA INCORPORADA COMO SUJEITO PASSIVO. VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO APÓS A INCORPORAÇÃO. A pessoa jurídica incorporadora é responsável, por sucessão, pelo crédito tributário devido pela incorporada, devendo aquela (incorporadora) constar do auto de infração na condição de sujeito passivo. No entanto, é válido o auto de infração lavrado após formal encerramento de atividades da incorporada, que contém sua indicação (incorporada) no pólo passivo da obrigação tributária, desde que assegurados o devido processo legal e a ampla defesa à sucessora. Publicado no D.O.U. nº 230 de 30/11/2007.”(Data da Sessão: 24/05/2007; Relator: Alexandre Barbosa Jaguaribe; Decisão: Acórdão 10323043)

“PRELIMINAR – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INCORPORAÇÃO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA A indicação no pólo passivo da obrigação tributária de pessoa jurídica constituída à época dos fatos, após a data da incorporação, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade do lançamento, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa, mormente quando o próprio responsável pela primeira toma ciência do lançamento e subscreve as defesas apresentadas nos autos. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer.”(Data da Sessão: 14/06/2007; Relator: Caio Marcos Cândido; Decisão: Acórdão 10196215)

“NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE FORMAL – ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO AUTUADO. Não configura erro na identificação do sujeito passivo quando, embora o lançamento tenha sido formalizado em nome da empresa incorporada, não se evidencie qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da recorrente, representada pelo mesmo funcionário em todas as fases do processo, desde a fiscalização até o julgamento de segunda instância. A irregularidade no preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do lançamento quando a própria finalidade finalizada pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”(Data da Sessão: 19/10/2004; Relator Designado: Marcos Vinícius Neder de Lima; Acórdão: CSRF/01-05.113)

Ressalte-se, que foi a incorporadora quem tomou ciência de todos os procedimentos fiscais e que apresentou os documentos da incorporada solicitados pelo Auditor Fiscal relativos à incorporada. Como observou a DRJ, a incorporadora pode inclusive fornecer os demonstrativos de resultados de todas as empresas controladas pela empresa incorporada, antes de sua incorporação, o que não seria possível se a empresa que apresentou a impugnação fosse uma completa estranha, sem qualquer relação com a empresa fiscalizada.

Dessa forma, não há se falar em ilegitimidade passiva, ante a completa ausência de prejuízo à defesa do contribuinte.

Quanto ao argumento subsidiário de que ao menos a multa não poderia ser imputada ao responsável na sucessão, tendo em vista que o artigo 132 do CTN faz menção tão somente ao tributo, o contribuinte tampouco tem razão, posto se tratar de discussão atualmente superada em razão da edição da Súmula CARF nº 113, abaixo transcrita:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Por esse aspecto, a decisão da DRJ/SPO pela rejeição da preliminar é irretocável.

(B) decadência do direito de lançar IRPJ e CSLL, os quais eram apurados de forma trimestral, além do PIS e da COFINS, cuja apuração seria mensal

A preliminar de decadência também foi rejeitada ainda pelo primeiro acórdão da DRJ (fls. 2070/2072 do *e-processo*).

Sucedo que ao analisar o primeiro recurso voluntário apresentado, o CARF acabou reformando o que havia sido decidido e julgando o caso a favor do contribuinte (fls. 85/87 e 91 do *e-processo*).

O segundo acórdão da DRJ, por sua vez, acabou apenas acompanhando a decisão do CARF pelo reconhecimento da decadência (fls. 3021 do *e-processo*).

A nosso ver, a decisão do CARF pelo reconhecimento da decadência é acertada, e, portanto, não merece ser reformada via recurso de ofício. Vejamos então o que fora decidido (fls. 85/85 do *e-processo*):

Uma vez que restou superada a questão preliminar relativa a ilegitimidade passiva da Recorrente, há que ser apreciada, ainda, outra prejudicial de mérito, relativamente à

alegada decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2002.

Sustentou a Recorrente que em razão de tanto o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, quanto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, se submeterem ao denominado lançamento por homologação, por força do comando jurídico inserto no parágrafo quarto do artigo 150, do CTN, o instituto da decadência teria alcançado o direito de constituição do crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram até o mês de novembro de 2002, vez que a ciência do auto de infração se deu no dia 24 de dezembro de 2007.

No particular entendo que assiste razão à Recorrente, posto que jurisprudência administrativa acerca do tema é pacífica ao entender que o que constitui objeto de homologação é a atividade desenvolvida pelo contribuinte, nada importando para fins de aplicação da regra de decadência aplicável aos tributos lançados por homologação, como é o caso do IRPJ e da CSLL, o fato de ter havido pagamento ou não.

Nas palavras sempre oportunas de Gabriel Lacerda Troianelli "(...) o que se homologa é a atividade de apuração do tributo efetuada pelo sujeito passivo, e não o pagamento do tributo, que pode, como já vimos, nem mesmo ocorrer, se o contribuinte, no período de apuração, por exemplo, não praticar fato gerador, ou, mesmo tendo tributo devido, contar com créditos compensáveis ou prejuízos que resultem no não-pagamento efetivo de tributo. Conclui-se, assim, que não é necessária a existência de pagamento para que se opere a decadência mediante a homologação tácita de que trata o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, bastando, para tanto, que o sujeito passivo tenha efetuado regularmente a atividade de apuração do tributo devido (se houver), com o correspondente registro ou entrega de declaração, na forma que estabelecer a legislação pertinente." (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito. RDDT 151, abr/08, p.28)

No mesmo sentido, as lições de ZUUDI SAKAKIHARA. Confira-se:

"A literalidade do texto pode levar à conclusão de que o objeto da homologação é o pagamento antecipadamente feito pelo obrigado. No entanto, não parece ser esse o entendimento acolhido pelo CTN, pois o pagamento, na verdade, é insuscetível de homologação. A homologação, que segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, é o ato vinculado pelo qual a Administração concorda com o ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão (...)" (grifos aditados)

Como visto, o que define a regra de contagem do prazo decadencial de cada tributo é apenas e tão-só sua sistemática de apuração que, no caso dos tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação encontra disciplina no artigo 150, § 4º do CTN.

Outra não é a orientação dos órgãos judicantes do Ministério da Fazenda, como se depreende dos arestos abaixo colacionados:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – I.R.P.J. E CSLL –O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a

natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)”. (Ac. 1º CC 101-93.300, Sessão de 05/12/2000)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA –O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e as Contribuições Sociais se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).” (Acórdão 1º CC 101-93.887, Sessão de 09/07/2002)

“IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2000 a 2001. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Inexistência de pagamento ou descumprimento do dever de apresentar declarações não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.” (1º CC Ac 103-22.935, DOU de 22.06.2007)

“DECADÊNCIA -Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não sendo caso de dolo, fraude, ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data de ocorrência do fato gerador. Esse termo não se altera pela circunstância de não ter havido pagamento. Segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência da CSLL, do PIS e da COFINS se submete às regras do CTN.” (1º CC Ac. 195-00.112, DOU de 09/03/2009)

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO - Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado. Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo.”(1º CC Ac. 197-00.005, DOU de 02.03.2009)

A orientação expressa nas ementas acima evidenciam que o que se homologa não é o lançamento, nem o pagamento, mas um conjunto de atividades previstas em lei, pois o lançamento é sempre de competência privativa da autoridade administrativa e no chamado lançamento por homologação antes de o sujeito passivo antecipar ou não o pagamento, é indispensável que ele, interpretando a lei de regência, verifique se efetivamente ocorreu o fato gerador, determine a matéria tributável e o montante do tributo devido, e, se for o caso, proceda ao recolhimento dos tributos, nos prazos fixados em lei.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade desenvolvida pelo administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo **ad quem** fixado em cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada tacitamente, pelo decurso do prazo extintivo (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN).

Acentue-se que não se alteraram as consequências previstas em lei, pelo fato de o lançamento *ex officio* ser decorrência de **não ter o sujeito passivo ou terceiro apresentado os elementos previsto no artigo 147** do CTN; ou ser ele consequência de **inexatidão ou omissão, por parte do sujeito passivo, nos casos previstos no artigo 150** do mesmo diploma.

Assim, não tem o menor amparo legal, o sustentado pela Fiscalização quando procede a autuações, sob o fundamento de não ser aplicável ao lançamento "*ex officio*" o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, pois os procedimentos adotados pela Administração, como visto, não interferem nas consequências.

Nesta linha de raciocínio, acolho a preliminar suscitada pela Recorrente para excluir o crédito tributário relativo ao PIS, Cofins, IRPJ e CSLL até o mês de novembro de 2002, uma vez que decaiu o direito da Fazenda de constituir-los.

[grifos constam do original]

Diante do aduzido, a decisão da DRJ no acórdão nº 1402.00-250 foi acertada ao reconhecer a preliminar decadência para o crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2002 (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Todavia, tendo em vista que a Portaria MF nº 2/2023 estipulou como limite para interposição de recurso de ofício o montante de R\$ 15.000.000,00, o tema da decadência sequer merece ser objeto do presente acórdão, posto que os valores exonerados não superam o aludido limite.

Logo, não se conhece do recurso de ofício nessa questão.

(C) impossibilidade de cobrança de PIS e COFINS diante da existência de decisão judicial transitada em julgada a seu favor

Já no que diz respeito a impossibilidade de tributação pelo PIS e COFINS, o contribuinte obteve julgamento favorável ainda pela DRJ (fls. 2072/2073 do *e-processo*).

O segundo acórdão da DRJ acompanhou tal decisão (fls. 3021 do *e-processo*).

Inexistem maiores discussões quanto ao tema. De fato, o contribuinte obteve decisão judicial favorável transitada em julgada garantindo-lhe o direito ao não recolhimento do PIS e da COFINS, sobre rendimentos de receitas financeiras, conforme muito bem constatado ainda pelo primeiro acórdão de julgamento nos autos.

Veja-se o que decidiu a DRI/SPO (fls. 2072/2073 do *e-processo*):

PIS e COFINS 20 Examinando-se os documentos constantes no processo, constata-se que, realmente, a contribuinte detém ação já transitada em julgado, garantindo-lhe o direito de não recolher PIS e COFINS sobre a base de cálculo instituída pela Lei nº 9.718/1998, ou seja, sobre os rendimentos de receitas financeiras (fls. 1838 a 1854).

21 Analisando-se autos de infração lavrados de PIS (fls. 1479 a 1481) e COFINS (fls. 1486 a 1488) constata-se que embora conste nos Autos de Infração que o valor apurado está conforme o relatório do Termo de Verificação, não há qualquer referência ao lançamento do PIS e da COFINS nesse relatório.

22 Todavia, há no Termo de Verificação, as fls. 1515. uma tabela intitulada Resumo do Recalculo de Juros a tributar onde constam os valores dos juros mínimos relativos a mútuos com pessoa vinculada, apurados pela Fiscalização. Observa-se que o Auditor Fiscal utilizou essa tabela como base de cálculo para o PIS e a COFINS, evidenciando que todo o PIS e a COFINS lançados provém de receitas financeiras.

23 Desse modo, o lançamento relativo a essas contribuições deve ser exonerado, obedecendo-se ao que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 954.829 - SP, onde a empresa foi parte interessada (fls. 1840 a 1848), cujo trânsito em julgado se deu em 5 de outubro 2007, com publicação em 19/de outubro de 2007.

Portanto, está correta a conclusão acerca da impossibilidade de manutenção da cobrança dos valores para o PIS e para a COFINS. Ressalte-se, todavia, que o recurso de ofício nesse ponto sequer merece ser conhecido, tendo em vista que o valor lançado para tais contribuições perfazem o montante aproximado de R\$ 1.500.000,00, ou seja, muito inferior ao limite de alçada para interposição de recurso de ofício, nos termos da Portaria MF nº 2/2023, cujo teto foi estabelecido no limite de R\$ 15.000.000,00.

Também nesse ponto não se conhece do recurso de ofício.

Analisados os argumentos apresentados em sede de preliminar, passamos para a discussão de mérito.

Mérito

Conforme visto pelo relatório do caso, o contribuinte Embraer S.A. foi autuado em face das seguintes infrações:

- (A) Falta de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial;
- (B) Falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior;

(C) Falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior; e

(D) Falta de adição de créditos do Diferido – recebimento de parceiros.

Como consequência dessas infrações, a fiscalização apurou, ainda, compensação indevida de prejuízos fiscais (2º trimestre de 2002 e 1º trimestre de 2004) e de base de cálculo negativa da CSLL (2º e 3º trimestres de 2004).

É importante destacar que tais fatos já foram analisados em pelo menos cinco oportunidades na seara do contencioso administrativo, no que resultou em dois acórdãos emitidos pela Delegacia de Julgamento, um acórdão e mais duas resoluções proferidas por este CARF.

Ressalte-se, todavia, que em razão do resultado das duas últimas diligências determinadas por este Conselho de Julgamento, importa ao presente acórdão, pelo menos inicialmente, os relatórios de diligência (fls. 3450/3457 e 3605/3613 do *e-processo*), os quais concluíram que somente haveria lucro tributável no exterior em relação à controlada estrangeira Embraer Spain Holding (“ESH”) para o ano calendário de 2004.

Tal conclusão é de suma relevância para o deslinde de duas das supostas infrações identificadas pela fiscalização: (A) falta de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial – analisada e julgada pelo acórdão nº 16–17.911 da DRJ/SPO (primeiro acórdão); e (B) falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior – analisada e julgada pelo acórdão da DRJ/SPO nº 16–73.886 (segundo acórdão); as quais serão inicialmente analisadas.¹

(A) Falta de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial

Com relação à ausência de oferecimento à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial, muito embora o CARF tenha solicitado que a Unidade de Origem considerasse no cálculo da equivalência patrimonial das controladas no exterior o resultado de

¹ Destaque-se que a infração (C) falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior foi cancelada ainda pelo primeiro acórdão da DRJ, sendo, por isso, objeto de recurso de ofício, e a infração (D) falta de adição de créditos do diferido - recebimento de parceiros foi parcialmente reformada pelo segundo acórdão da DRJ e objeto de tópico específico do recurso voluntário do contribuinte, o qual será analisado mais adiante.

todo o ano calendário, não houve qualquer manifestação sobre este tópico no primeiro relatório de diligência.

Apenas com a segunda diligência que a Receita Federal consignou expressamente em seu relatório conclusivo que a solicitação do CARF seria ineficaz, posto que a própria resolução teria considerado indevido o computo na determinação do lucro real do resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento estrangeiro. Observe-se o que consta deste segundo relatório (fls. 3612 do *e-processo*):

Com relação ao item (iii), a própria resolução nº 1301-000.446, afirma que, com relação a legislação em vigor, depreende-se que o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento estrangeiro não deve ser computado na determinação do lucro real, desta forma resta ineficaz a apuração solicitada.

Por este aspecto, vejamos então o que constou da mencionada resolução a respeito da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial (fls. 3420/3423 do *e-processo*):

1) DA FALTA DE OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

Conforme fls 1511 e seguintes, a fiscalização pontua que o art. 7 da IN 213/02 é claro ao identificar que os resultados positivos de equivalência patrimonial devem ser tributados, *in verbis*:

"art. 7º a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliada pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil" § 1º os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano calendário para fins de determinação do lucro real e da CSLL.

Nesse sentido, entende que a mercê do inciso, I, §3º do referido artigo, os resultados das coligadas da Recorrente serão tributados A Recorrente se insurge, alegando que não se pode tributar resultado positivo de equivalência patrimonial, pois este abarca outras grandezas que integram o patrimônio líquido da empresa e não se confundem com, como a variação cambial, a qual não se confunde com o conceito de lucro.

Por fim, argumenta que também não caberia fundamentar a autuação na IN SRF nº 213/02, sob pena de se pretender tributar outras grandezas refletidas via MEP que com lucro não se confundem; que o art. 7º da IN SRF nº 213/2002 deveria ser interpretado à luz da Medida Provisória nº 215835, que somente prevê a tributação de lucros apurados no exterior, e não de outros valores que com lucro não se confundem, ainda que estejam refletidos na investidora brasileira via MEP; que as variações em questão, embora decorrentes da aplicação do MEP, não correspondem a lucro (ou renda), razão pela qual não poderiam ser tributadas, sob pena de afrontar o princípio da legalidade.

Entendo que assiste razão a Recorrente. Explico:

Verifica-se de antemão que os resultados positivos não são utilizados para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ, conforme os arts. 21 a 23 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Por sua vez, o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95 preceitua que resultado de equivalência patrimonial não influenciará na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Confira-se 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 § 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método de equivalência patrimonial, continuarão a ter tratamento **previsto na legislação vigente**, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º. (grifos)

Vejamos o tratamento previsto na lei vigente.

Diz o art. 384 do RIR/99 que devem ser avaliados pelo valor do patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica em controladas e coligadas. O valor do investimento, então, “será determinado mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido ajustado de acordo com os incisos anteriores, da percentagem da participação do contribuinte no capital da coligada ou controlada” (art. 387, V).

Sendo que, nos termos do “caput” art. 388, o valor do investimento na data do balanço deve ser ajustado mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. A contrapartida do ajuste determinada nesse art. 388, “por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real”, com base no art. 389, “caput”), *in verbis*:

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §6º).

Depreende-se que o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento estrangeiro não deve ser computado na determinação do lucro real.

Esse entendimento está replicado no § 9º do art. 394 do RIR/99, o qual o artigo 428 do mesmo diploma legal dispõe no sentido de que variações na percentagem de participação do contribuinte no capital da controlada estrangeira não será computada na determinação do lucro real. Confira-se:

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 22, e Decreto-lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Parágrafo único. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei 9.249, de 1995, art. 25, § 62).

Art. 394. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

§9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§1º, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §6º).

Destaca-se que a legislação em vigor veda a tributação de resultados positivos de equivalência patrimonial, no tocante o IRPJ e a CSLL.

Ademais, sobre a questão da equivalência patrimonial, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 02, item 2, conceitua a equivalência patrimonial como um método de contabilização, por meio do qual “o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida”. Assim, a equivalência patrimonial consiste em atualizar o valor contábil ao valor equivalente à participação da investidora no patrimônio líquido da investida, bem como o reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou por meio do Resp 1.211.882/RJ, a saber:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, § 1º, DA IN/SRF N. 213/2002 “(...)

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, § 1º, da IN SRF 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, § 4º, da IN SRF 213, de 07.10.2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Declei 1.598/1977, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e pelo art. 2º, § 1º, c, 4, da Lei 7.689/1988, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25 da Lei 9.249/1995, nem pelo art. 1º da MedProv 1.602/1997 (convertida na Lei 9.532/1997), nem pelo art. 21 da MedProv 1.8587, de 29.07.1999, nem pelo art. 35 da MedProv 1.99115, de 10.03.2000, ou pelo art. 74 da MedProv 2.15834/ 2001 (edições anteriores da atual MedProv 2.15835, de 24.08.2001). (...)” (REsp 1.211.882/RJ, 2.ª T., j. 05.04.2011, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 14.04.2011).

“1. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, § 1º, da IN SRF 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, § 4º, da IN SRF 213,

de 07.10.2002'." (AgRg no REsp 1.307.054/RJ, 2.ª T., j. 28.05.2013, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 04.06.2013).

Portanto, o Tribunal Superior decidiu de modo a eliminar a incongruência (ilegalidade) gerada pela IN 213/2002 que, sob o pretexto de tributar lucros no exterior, tributava o resultado positivo da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial.

Nesse caso, ora em comento, não se trata de lucro (ou renda), mas sim de variação cambial de investimento, não deve ser tributado a luz do art. 7º, § 1º, da IN/SRF nº 213/2002.

Por fim, cumpre ressaltar que tais argumentos são estendidos a CSLL, conforme, Solução de Consulta nº 31 da 10ª Região Fiscal.

Desse forma, entendo ser necessária a verificação dos valores que abarcam conceito de lucro, visando tributar somente os lucros auferidos no exterior, e não o resultado da equivalência patrimonial.

[grifamos]

Com efeito, nos parece claro que o resultado positivo de equivalência patrimonial do investimento estrangeiro não deve ser computado na determinação do lucro real, inclusive conforme já decidiu este próprio Conselho Administrativo, *in verbis*:

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. O resultado positivo da equivalência patrimonial na investidora, seja ou não decorrente da variação cambial no patrimônio da investida, não integra a apuração do lucro real por ausência de previsão em lei formal nesse sentido. [Processo Administrativo nº 16643.720033/2011-13. Acórdão nº 1402-002.000. Sessão de 09/12/2015]

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. A variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa controlada ou coligada situada no exterior, apurada pelo método de equivalência patrimonial investidora, não tem impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça (v.g., REsp 1.211.882/RJ) [Processo Administrativo nº 18471.001031/2005-10. Acórdão nº 1102-000.672. Sessão de 14/03/2012]

Trata-se, aliás, de entendimento já devidamente consolidado no âmbito deste conselho, o que justificou até mesmo a edição da Súmula CARF nº 146, cuja redação estipula que *a variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável pelo IRPJ e CSLL.*

Como salientado pela resolução CARF nº 1301-000.446 (primeira resolução), *nesse caso, ora em comento, não se trata de lucro (ou renda), mas sim de variação cambial de investimento, não deve ser tributado a luz do art. 7º, § 1º, da IN/SRF nº 213/2002 (fls. 3423 do e-processo).*

A nosso ver, a fiscalização equivocou-se ao apurar o resultado de método de equivalência patrimonial que deveria ter sido oferecido à tributação ao fazer ajustes indevidos ao lucro contábil das pessoas jurídicas controladas do contribuinte, o que acabou impactando no valor da infração objeto do tópico subsequente “(B) falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior”.

(B) Falta de oferecimento à tributação de lucros no exterior

Por meio da resolução nº 1301-000.446, o CARF entendeu que a Unidade de Origem deveria reanalisar a questão da tributação dos lucros auferidos no exterior pelas controladas do contribuinte.

Isto porque teria sido identificado que valores expressamente excluídos pela DRJ/SPO, no julgamento do acórdão nº 16-73.886 (segundo acórdão), ainda estariam compondo o presente auto de infração. Vejamos, então, o que teria sido exonerado pelo acórdão recorrido (fls. 3029 do *e-processo*):

- 1) Deve-se excluir da tributação os lucros auferidos até 31/12/2001 (em face da decisão do STF pela inconstitucionalidade do § único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001);
- 2) Deve-se excluir da tributação as parcelas que foram acrescentadas pelas adições efetuadas pelo Auditor Fiscal no lucro antes do imposto de renda das empresas; e

Assim, elaborou-se a seguinte proposta de diligência (fls. 3428 do *e-processo*):

Diante do exposto, rejeito a preliminar suscitada pela Recorrente e, no mérito, converto o presente julgamento em diligência para que a unidade da DRF de origem:

- (i) recomponha as bases de tributação com vistas à tributar apenas o conceito de lucro, excluindo-se as variações cambiais;
- (ii) ajuste as incorreções cometidas relativo aos lucros das controladas no exterior em relação as adições e exclusões de provisões de devedores duvidosos e de estoques, considerando os saldos de prejuízos contábeis apurados no exterior, das seguintes empresas e anos calendário:
 - EAC, EAH, GSI e ESI relativo aos anos calendário de 2003 e 2004;
 - ESH relativo ao ano calendário de 2004.
- (iii) considere o resultado anual da equivalência patrimonial, não apenas os três primeiros trimestres, de modo a intimar o contribuinte a apresentar os comprovantes do 4ª trimestre, ante a alegação ter sido apurado resultado negativo no 4º trimestre;

(iv) revise os equívocos na apuração das novas bases de cálculo, nos termos do tópico 2 deste voto, intimando o contribuinte a apresentar eventuais esclarecimentos necessários, bem como confirmar os valores alegados;

(v) intime o contribuinte a apresentar as documentações complementares julgadas necessárias no tocante a compensação do imposto pago no exterior.

Cumprida a diligência, a Unidade de Origem concluiu que **restou ser tributado como lucro real apenas o resultado obtido pela controlada ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85, após as determinações contidas nas resoluções de julgamentos (fls. 3456 do e-processo).**

O aludido montante de R\$ 8.848.836,85 é de suma relevância ao presente acórdão, sendo imprescindível ter em mente que somente ele remanesce em discussão, o que aliás reflete na discussão das infrações (A) e (B).

O relatório de diligência é imprescindível ao deslinde da presente demanda, razão pela qual segue abaixo transcrito (fls. 3451/3456 do e-processo):

Antes de entrar no mérito da diligência é preciso registrar que o resultado a seguir contido no presente termo decorreu das seguintes premissas:

A primeira delas trata da decisão do STF que considerou o parágrafo único do artigo 74 da MP 2.135-35/2001, através da ADI n. 2588, como inconstitucional, pois até então o entendimento predominante era considerar a disponibilização no ano calendário de 2002 dos resultados apurados até 2001.

Na época, uma vez considerado como disponibilizados no ano calendário de 2002, a conversão seria com utilização da taxa do ano calendário de 2002, pois havia o entendimento de que a disponibilização do valor da moeda original seria o da data da disponibilização, ou seja, 2002. Havia entendimento que a presunção de disponibilidade tinha relação com eventual valor resgatado na moeda original. Em virtude desse entendimento, havia a soma dos resultados com a exclusão de prejuízos apurados, e do resultado líquido aplicar-se-ia a taxa de conversão da data da disponibilização, cujo entendimento era ano calendário de 2002.

A própria contribuinte, quando do cálculo da tradução do imposto de renda pago no exterior para reais, utilizou a taxa de conversão de 31/12 de cada ano calendário, contrariando a legislação pertinente que determina a conversão pela taxa do dia em que foi liquidado o imposto de renda no exterior, conforme já alertado no termo de encerramento de primeira diligência e que se prova no decorrer deste reexame.

Assim, tinha, inclusive o entendimento de acumulação para aproveitamento dos prejuízos anteriores para compensação com os lucros futuros. **Após a decisão do STF, os prejuízos passados podem ser aproveitados no futuro e no contrário sensu, os lucros passados não poderão ser tributados.**

Assim, uma vez explicado os motivos que levaram à emissão deste auto de infração, no item lucros obtidos em controladas no exterior, passamos, em função das decisões tomadas no âmbito dos julgamentos a proceder a alterações das bases de cálculo e até excluir algumas delas.

Com relação aos valores dos lucros a partir do ano calendário de 2002, são demonstrados os quadros considerados examinados

Quadro 1 – valores oferecidos a tributação em 2002

2002										
ITEM	AC	MO	L LIQ	IR	LAIR	TX	LAIR R\$	TRIBUTADO	IR COMP	CS COMP
ESH	2002	EU	-1.318.961,12		-1.318.961,12	3,7012	-4.881.738,90			
ECC	2002	US	-499.822,93		-499.822,93	3,5333	-1.766.024,36			
EAE	2002	EU	2.049.893,18	-2.748.739,00	4.798.632,18	3,7012	17.760.697,42	17.760.697,42	4.440.174,36	1.598.462,77
EES	2002	EU	159.363,40	-131.173,00	290.536,40	3,7012	1.075.333,32	1.075.333,32	268.833,33	96.780,00
EES	2001	EU	260.936,96		260.936,96	2,06363	538.477,34	538.477,34		
EAH	2002	US	-1.103.369,00	572.498,00	-1.675.861,00	3,5333	-5.921.319,67			
EAL	2002	AU	-1.589.845,43		-1.589.845,43	2,00014	-3.179.913,44			
EFL	2002	US	-28.466.263,85		-28.466.263,85	3,5333	-100.579.850,06			
ECL	2002	US	-1.082.220,45		-1.082.220,45	3,5333	-3.823.809,52			
EFL	2002	US	-		0,00	3,5333	0,00			
TRUM	2002	US	379.664,23		379.664,23	3,5333	1.341.467,62	1.341.467,62		
TRUM	2001	US	299.012,90		299.012,90	2,3204	693.829,53	693.829,53		
SOMA							-98.742.850,70	21.409.805,24	4.709.007,69	1.695.242,77
SOMA									6.404.250,46	
USADO	LALUR								4.958.065,27	1.745.054,29
SOMA									6.703.119,56	
ir juros										-298.869,10

Registro que para a CSLL, o lucro da Trumpeter oferecido a tributação foi o valor de R\$ 1.307.461,22, ou seja R\$ 34.006,40 a menos.

Quadro 2 demonstrativos de apuração do imposto de renda pago no exterior em 2002

2002										
CALCULO DO CONTRIBUINTE						CALCULO CF LEGISLAÇÃO			DIFERENÇA	DIFERENÇA
								EM REAIS	COM CALCULO	COM UTILIZADO
UNIDADE	IR PAGO	MO	TX	TOTAL	UTILIZADO	DATA	TX	F=D X E	DO CONTRIBUINTE	P/CONTRIBUINTE
EAC/EAI	1.597.037,00					04/07/2003	3,2563	5.200.447,55		
	66.642,00					01/03/2002	2,0447	136.260,90		
SOMA	1.663.679,00	EU	3,7012	6.157.608,71	6.038.637,13			5.336.708,45	820.900,26	701.928,68
EESA	1.125,00					06/03/2002	2,0647	2.322,77		
	29.485,00					10/04/2003	3,4728	102.394,33		
	25.469,00					13/12/2002	3,8212	97.323,16		
	21.763,00					12/09/2002	3,0723	66.863,12		
d	42.346,00					17/06/2002	2,5366	107.414,02		
SOMA	120.188,00	EU	3,7012	444.839,83	365.613,33			376.317,39	68.522,44	-10.704,06
SOMA 1	1.783.867,00			6.602.448,54	6.404.250,46			6.089.343,23	889.422,70	691.224,62
JUROS				298.869,10	298.869,10			298.869,10		
SOMA S				6.901.317,64	6.703.119,56			6.388.212,33		

Como primeira análise, observamos que no caso da EAC/EAI, por ter utilizado a taxa de conversão de 31/12/2002, ao invés da taxa de conversão da efetiva data do pagamento, apurou R\$ 820.900,26 a mais que o correto (R\$ 6.157.608,71 – R\$ 5.336.708,45)

Em seguida verificamos que foi aproveitado R\$ 6.038.637,13 (R\$ 4.440.174,36 de IR e R\$ 1.598.462,77 de CSL L) para abatimento do imposto apurado no Brasil quando somente tinha disponível R\$ 5.336.708,45, ou seja, aproveitou indevidamente, a mais, R\$ 701,928,68.

No caso da EESa, foi calculado pelo contribuinte R\$ 444.839,83, quando o valor correto seria R\$ 376.317,39, com a utilização de R\$ 365.613,33, restou a ser aproveitado R\$ 10.704,06 em outros exercícios

Quanto ao imposto de renda sobre juros pagos no exterior, não foi registrado o recebimento de qualquer comprovante e tão pouco indicado o quanto de juros foi recebido que redundou no imposto de renda pago no exterior.

Quadro 3 Valores oferecidos a tributação no AC 2003

2003										
ITEM	MO	L LIQ	IR	LAIR	TX	EM R\$	COMP	TRIBUTADO	IR	CS
							PREJUÍZOS		COMPENSADO	
ESH	EU	-2.305.680,82		-2.305.680,82	3,65059	-8.417.095,34				
ECC	US	-		-	2,88920					
EAE	EU	1.876.727,45	-1.875.966,51	3.752.693,96	3,65059	13.699.547,04		13.699.547,04	2.397.420,73	863.071,46
EES	EU	242.724,23	-110.162,74	352.886,97	3,65059	1.288.245,64		1.288.245,64	225.442,99	81.159,48
EAH	US	242.640,56	83.842,86	158.797,69	2,88920	458.798,29	-458.798,29	0,00		
EAL	AU	840.301,35		840.301,35	2,00140	1.680.720,34	-1.680.720,34	0,00		
EFL	US	-11.625.413,04		-11.625.413,04	2,88920	-33.617.035,56				
ECL	US	-839.222,35		-839.222,35	2,88920	-2.424.681,21				
EFL	US	2.470.130,66		2.470.130,66	2,88920	7.136.701,50		7.136.701,50		
TRUM	US	41.149,85		41.149,85	2,88920	118.890,15		118.890,15		
HAR	CN	-11.393.770,35		-11.393.770,35	0,34978	-3.985.312,99				
						-24.061.222,14	-2.139.518,63	22.243.384,33	2.622.863,72	944.230,94
SOMA									3.567.094,66	
USADO	LALUR								3.671.351,43	1.153.928,48
SOMA									4.825.279,91	
IR JRS									-1.258.185,25	

Quadro 4 – Demonstrativo do imposto de renda pago no exterior e compensado em 2003

UNIDADE	CÁLCULO DO CONTRIBUINTE					CÁLCULO CF LEGIS		DIFERENÇA	DIFERENÇA
	VR EUROS	DATA	TAXA	IR PAGO	UTILIZADO	TX DIA	IR PAGO R\$		
EAE	796.830,00	12/06/2003				3,3737	2.688.265,37		
	443.905,00	11/09/2003				3,2725	1.452.696,87		
	763.513,00	09/04/2004				3,4728	2.651.497,41		
SOMA	2.004.248,00	EU	3,65059	7.316.687,71	3.260.492,19		6.792.459,65	524.228,06	-3.531.967,46
EESA	17.985,00	13/03/2003				3,7124	66.766,61		
	41.611,00	12/06/2003				3,3737	140.383,03		
	29.835,00	18/09/2003				3,2628	97.344,44		
	33.375,00	12/12/2003				3,8212	127.533,89		
SOMA	122.806,00	EU	3,65059	448.314,36	306.602,47		432.027,98	16.286,38	-125.425,51
SOMA 1	2.127.054,00			7.765.002,06	3.567.094,66		7.224.487,62	540.514,44	-3.657.392,96
Ir jrs	1.258.185,25			1.258.185,25	1.258.185,25		1.258.185,25		
SOMA 2	3.385.239,25			9.023.187,31	4.825.279,91		8.482.672,87		

A utilização do imposto de renda pago no exterior foi inferior tanto no cálculo do contribuinte como no cálculo pela taxa diária do pagamento do imposto.

Quadro 5 apurações dos lucros de controladas oferecidos a tributação no AC2004

2004										
ITEM	2002 R\$	2003 R\$	SOMA R\$	LAIR 2004 EU/US	MO	TX	LAIR R\$ 2004	ACUMULADO	TRIBUTADO	IR/CSLL
EAH	-5.462.521,38		-5.462.521,38	7.585.530,00	US	2,65440	20.135.030,83	14.672.509,45	14.672.509,45	4.988.653,22
EAE	-			13.417.689,81	EU	3,61949	48.565.194,09	48.565.194,09	48.565.194,09	15.714.157,34
EFL	-89.268.036,73	33.617.035,36	-122.885.072,09	19.761.332,59	US	2,65440	52.454.481,23	70.430.590,86		
TRUM	-			-13.155,26	US	2,65440	-34.919,32	-34.919,32		
AUS	-1.499.193,50		-1.499.193,50	-3.885.555,32	AU	2,07731	-8.071.502,92	-9.570.696,42		
ECR	-3.823.809,52	-2.424.681,21	-6.248.490,73	1.822.715,60	US	2,65440	4.838.216,82	-1.410.273,91		
EES	-			318.482,84	EU	3,61949	1.152.745,46	1.152.745,46	1.152.745,46	301.674,69
ESH	-4.881.739,93	-8.417.095,34	-13.298.835,27	6.119.003,54	EU	3,61949	22.147.672,12	8.848.836,85		
ERL	-			14.687.287,50	US	2,65440	38.985.856,31	38.985.856,31	38.985.856,31	
HAR	-	-3.985.312,99	-3.985.312,99	11.804.007,75	CN	0,32165	3.793.217,89	-192.095,10		
CAN	-			-1.604.416,86	US	2,65440	-4.258.764,11	-4.258.764,11		
SOMA	-104.935.301,06	48.444.124,90	-153.379.425,96				179.707.228,40	26.327.802,44	103.376.305,31	21.004.485,25
SOMA UTILIZADOS										21.004.485,25
VALORS NO LALUR										17.119.194,58
SOMA UTILIZADO NO LALUR										17.119.194,58
DIFERENÇA JUROS										3.885.290,67

Da apuração do ano calendário de 2004 sobrou sem ser tributado o valor de R\$ 8.848.836,85 correspondente ao resíduo de lucros obtido em 2004 após a redução de prejuízos ocorridos em 2002 e 2003.

[...]

CONCLUSÃO

Concluo, considerando as questões a mim formuladas que:

a) restou ser tributado como lucro real apenas o resultado obtido pela controlada ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85, após as determinações contidas nas resoluções de julgamentos

b) que o contribuinte não apresentou prejuízos no ano calendário de 2004

c) que nos balanços da ESH não há indicativo de recolhimento de imposto de renda no país de origem, nem tampouco, apresentou qualquer comprovante vinculado a essa controlada, logo não há que se falar em compensação do tributo.

d) uma vez corrigido, de novo, conforme as decisões emanadas pela DRJ e pelo CARF, reduzindo a apenas tributar o resultado da ESH, não há necessidade de qualquer análise do restante dos documentos de imposto de renda pago no exterior pertencente a outras empresas controladas pela Embraer, pois não há lucros tributados.

Considerando, ainda que não foi acrescentado nenhuma documentação adicional àquelas já conhecidas e examinadas (folhas 2581 a 2.619, 2.666 a 2.718, 2783 a 2899, 2.900 a 2.926 e de 2.927 a 2965)

Consoante expressamente consignado pelo relatório de diligência, após o julgamento da ADI nº 2588, cuja consequência foi a declaração de inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.135-35/2001, os prejuízos passados passaram a ser aproveitados no futuro e os lucros passados não puderam mais ser tributados, o que levou a

Unidade de Origem proceder alterações no auto de infração, resultando, dessa forma, **na manutenção única e exclusivamente da tributação do resultado da controlada ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85.**

É importante destacar que foi realizada ainda uma segunda diligência, por determinação do CARF, a qual concluiu da mesma forma, quer dizer, que apenas teria remanescido o lucro tributável da controlada ESH, veja-se (fls. 3612 do *e-processo*):

Concluo, considerando as questões a mim formuladas que:

- 1) restou ser tributado como lucro real apenas o resultado obtido pela controlada ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85, após as determinações contidas nas resoluções de julgamentos;
- 2) que nos balanços da ESH não há indicativo de recolhimento de imposto de renda no país de origem, nem tampouco, apresentou qualquer comprovante vinculado a essa controlada, logo não há que se falar em compensação do tributo;
- 3) uma vez corrigido, os valores de lucros apurado no exterior sujeitos à tributação no Brasil, conforme as decisões emanadas pela DRJ e pelo CARF, reduzindo-se, como visto no item 1, a apenas tributar o resultado da ESH, não há necessidade de qualquer análise do restante dos documentos de imposto de renda pago no exterior pertencente a outras empresas controladas pela Embraer.

Não custa repisar que em ambos os relatórios de diligência, a Unidade de Origem foi expressa ao concluir que, após o recálculo das bases tributáveis, somente restou ser tributado o lucro da sociedade ESH relativo ao ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 8.848.836,85.

(B.1) Da manutenção da tributação do resultado obtido pela ESH

Nada obstante a manutenção da base acima referida, o contribuinte entende que tal lucro não poderia ter sido tributado, tendo em vista que ele teria sido compensado com prejuízos de uma outra pessoa jurídica estrangeira, *in casu*, a Embraer Finance LTD (“EFL”), sua controlada indireta.

Tal tese foi refutada no curso do cumprimento da diligência, pois segundo consta do relatório conclusivo, a documentação constante dos autos não permitiria identificar a existência de vínculo societário entre ESH e EFL, o que justificaria a compensação, veja-se (fls. 3455/3457 do *e-processo*):

Cumpra registrar que o contribuinte efetuou o seguinte demonstrativo para não tributar o lucro da Embraer Spain Holding da seguinte forma e por esse motivo não ofereceu a tributação o residual do lucro aferido no ano calendário de 2004:

Quadro 6 resultados acumulado,

ITEM	2002	2003	SOMA	LAIR 2004	MO	TX	LAIR R\$ 2004	ACUMULADO
EFL	89.268.036,73	33.617.035,36	122.885.072,09	19.761.332,59	US	2,65440	52.454.481,23	-70.430.590,86
ESH	-4.881.739,93	-8.417.095,34	-13.298.835,27	6.119.003,54	EU	3,61949	22.147.672,12	8.848.836,85
Soma								-61.581.754,01

Entretanto quando se examina o balanço da Embraer Spain Holding (ESH) acostado à folha 837 deste processo, nota-se que não há nenhum incremento de capital na ESH, pela cessão da EFL, verifica-se apenas o resultado apurado no exercício DE 2004, conforme segue:

QUADRO 7 - DEMONSTRATIVO DO PATRIMONIO LÍQUIDO

Descrição	2002	2003	2004
fls	fl. 817	fl. 819	fl.821
Capital	9.309.213,27	349.658.858,31	346.680.054,75
Res capital		18.252,95	18.097,45
res. Acum		-6.218.652,29	-14.511.063,86
res. Exer	-4.881.738,68	-8.417.095,34	22.147.672,12
pat. Líquido	4.427.474,59	335.041.363,63	354.334.760,46

QUADRO 8 – MUTAÇÃO DO PATRIMONIO LIQUIDO MOEDA ORIGINAL

MOEDA ORIGINAL FL. 837				
31/12/2001	CAPITAL	2.515.187,85		
31/12/2002	RES EXERCÍCIO	-1.318.961,06	3,7012	-4.881.738,93
31/12/2002	SALDO PATRIMONIO LIQUIDO	1.196.226,79	3,7012	4.427.474,61
31/12/2003	AUM CAPITAL	93.266.277,15		
31/12/2003	AUM CAPITAL	5.000,00		
21/12/2003	RES EXERCÍCIO	-384.503,94		
31/12/2003	RES EXERCÍCIO	-2.306.680,82	3,64901	-8.417.095,34
31/12/2003	SALDO PATRIMONIO LIQUIDO	91.777.319,18	3,65059	335.041.363,64
31/12/2004	RES. EXERCÍCIO	6.119.003,54	3,61949	22.147.672,12
31/12/2004	SALDO PATRIMONIO LIQUIDO	97.896.322,72	3,61949	354.334.761,13
RESULTADO ACUMULADO A SER TRIBUTADO				8.848.836,85

Repetindo, como se pode ver nos mapas originados do próprio contribuinte, não há qualquer movimentação, além do resultado, no patrimônio líquido do contribuinte durante o ano calendário de 2004, logo não há influência da EFL nos resultados.

No balanço da ESH consta nas demonstrações de resultado do ano calendário de 2004 a linha “resultado em equivalência patrimonial” no valor de R\$ 16.911.148,53, levando a acreditar que os resultados apropriados são de origem da ECC Leasing Co e não da EFL.

Ainda compulsando os balanços da ESH não há qualquer indicação de imposto de renda na apuração dos resultados, o que indica que para essa unidade de controlada no exterior não foi feito qualquer recolhimento, logo, não há imposto de renda do exterior a ser compensado no Brasil.

À folha 722 do processo pode ser certificado que a Embraer aportou eu 3.900.000,00 no capital da ESH, integralizando com as ações da ECC Investment Swuitzland e à folha 571 este documento datado de 05/12/2005 traduzido onde claramente registra que a Embraer (cedente), mas não da EFL.

Quanto aos resultados, onde o contribuinte faz afirmação de no ano calendário de 2004 ter apresentado prejuízos, reproduzimos a seguir os dados apresentados tanto na

declaração de imposto de renda como no Livro de Apuração do Lucro real, com informações retiradas das folhas, onde se demonstra a inexistência de prejuízos

QUADRO 9 - RESULTADOS DO EXERCÍCIO DE 2004

A C 2004 IPPJ - FLS.1247/	1 TRIM	2 TRIM	3 TRIM	4 TRIM
LUCRO ANTES DA COMPENSAÇÃO	210.899.575,46	328.687.947,00	330.352.079,82	150.019.305,67
COMPENSAÇÃO	-9.618.288,36			0,00
BASE DE CALCULO	201.281.287,10	328.687.947,00	330.352.079,82	150.019.305,67
IR (15%)	30.192.193,07	49.313.192,05	49.552.811,97	22.502.895,85
IR (10%)	20.122.128,71	32.862.794,70	33.029.207,98	14.977.930,57
A C 2004 CSLL - FLS.1372/1378	1 TRIM	2 TRIM	3 TRIM	4 TRIM
LUCRO ANTES DA COMPENSAÇÃO	178.945.333,02	282.477.478,90	266.368.399,82	54.449.875,85
COMPENSAÇÃO	-53.683.599,91	84.743.243,07	-39.199.610,20	0,00
BASE DE CALCULO	125.261.733,11	367.220.721,97	227.168.789,62	54.449.875,85

[...]

CONCLUSÃO

Concluo, considerando as questões a mim formuladas que:

a) restou ser tributado como lucro real apenas o resultado obtido pela controlada ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85, após as determinações contidas nas resoluções de julgamentos

b) que o contribuinte não apresentou prejuízos no ano calendário de 2004

c) que nos balanços da ESH não há indicativo de recolhimento de imposto de renda no país de origem, nem tampouco, apresentou qualquer comprovante vinculado a essa controlada, logo não há que se falar em compensação do tributo.

d) uma vez corrigido, de novo, conforme as decisões emanadas pela DRJ e pelo CARF, reduzindo a apenas tributar o resultado da ESH, não há necessidade de qualquer análise do restante dos documentos de imposto de renda pago no exterior pertencente a outras empresas controladas pela Embraer, pois não há lucros tributados.

Considerando, ainda que não foi acrescentado nenhuma documentação adicional àquelas já conhecidas e examinadas (folhas 2581 a 2.619, 2.666 a 2.718, 2783 a 2899, 2.900 a 2.926 e de 2.927 a 2965)

Esta foi a conclusão obtida ainda pela primeira diligência realizada no âmbito do CARF. Como se observa, muito embora a Unidade de Origem tenha confirmado o lançamento do resultado em equivalência patrimonial no balanço da ESH, ela entendeu que tais valores seriam de origem da ECC e não da EFL.

Ressalte-se, contudo, que ao tempo da sua conclusão, o contribuinte ainda não havia apresentado a documentação solicitada em intimação. Como visto pelo breve relato do caso, antes de atender ao que fora solicitado, o contribuinte requereu uma dilação de prazo sob a justificativa de que a documentação seria referente à sociedade estrangeira, o que, portanto,

demandaria mais tempo. Aliás, repisemos o que fora solicitado pela Unidade de Origem a respeito de eventual relação entre ESH e EFL (fls. 3435 do *e-processo*):

Diante da solicitação de diligência acima mencionado, intimamos o contribuinte, no prazo de 10 (dez) dias contados a partir da ciência deste termo de intimação, a apresentar:

[...]

4- No caso da ESH, V.Sas registraram em 2004, dois resultados (EU 6.119.003,54 – conforme balanço original da empresa e EU 2.444.774,84 – sem identificação). Identificar e documentar o balanço de 2004 da controlada.

Nesta questão observamos que a EFL teve suas ações transferidas, como aporte de capital para a empresa ECC Investments Switzerland A. G, mas não encontramos nenhum documento fazendo a ligação entre essa empresa e a ESH, E ainda, encontramos no balanço da ESH relativo ao ano calendário de 2004, nas demonstrações de resultados, a linha resultado em equivalência patrimonial no valor de R\$ 16.911.148,53, do qual pressupomos, pois não há nenhuma ligação documental, seja em função de participação na ECC que por sua vez detinha participação na EFL.

Explicar e documentar, pois o valor deste lucro foi um dos motivos da autuação.

Sucedu que a petição com o pedido de dilação de prazo sequer chegou a ser apreciada, tendo a Unidade de Origem concluindo a diligência sem a documentação e os esclarecimentos solicitados.

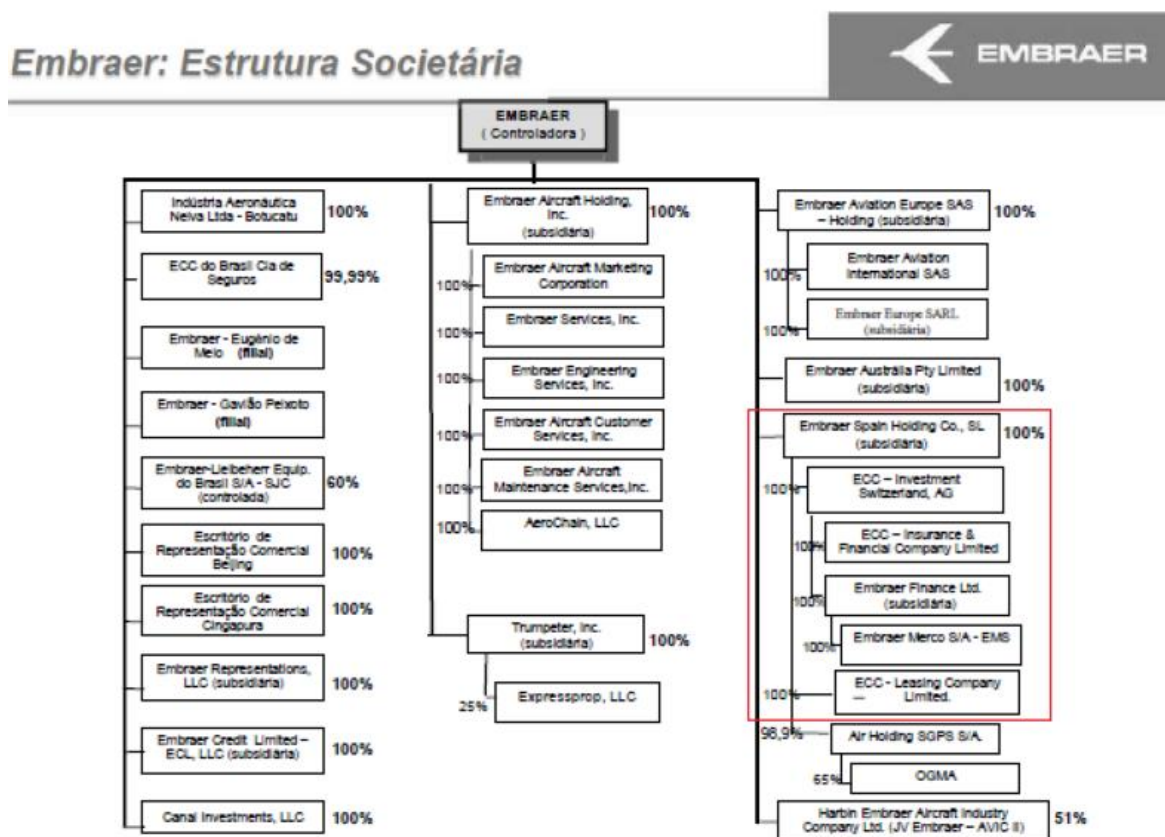
Ao analisar tal questão, o CARF determinou então que fosse realizada uma nova diligência para apreciação da documentação anexada aos autos. Acontece que mesmo após esta nova diligência, o resultado conclusivo em nada foi alterado, tendo a Receita Federal se manifestado expressamente sobre os documentos anexos (fls. 3612 do *e-processo*):

[...] em relação aos documentos entregues pelo contribuinte após o encerramento da diligência e após o prazo legal, analisei todo o conteúdo apresentado. Não foi verificado qualquer informação relevante que pudesse alterar as conclusões aqui apresentadas

A nosso ver, contudo, não nos parece que a documentação apresentada seja de todo irrelevante. Na petição apresentada depois de concluída a primeira diligência, o contribuinte informa que (fls. 3495 do *e-processo*) a *sociedade ESH era controladora de ECC Investment Switzerland, que, por sua vez, controlava a EFL (Doc. 04.)*. E o lucro apurado pela ESH no ano de 2004 foi realmente de EU 6.119.003,54, sendo que o valor de EU 2.444.774,84 se refere ao lucro após a compensação do prejuízo fiscal apurado pela controlada indireta EFL, tal como autorizado pela legislação local. Por fim, esclarece que o valor de R\$ 16.911.148,53 de fato se

refere à equivalência patrimonial de EFL no ano de 2004, refletido na contabilidade de ESH em função do vínculo societário explicado acima (Doc_Probatorios.zip – Doc. 05).

Consta da documentação anexada o seguinte quadro da estrutura societária da Embraer (fls. 3527 do e-processo):



Observe-se que a Embraer Spain Holding (“ESH”) detém 100% da ECC Investments Switzerland A.G., a qual, por sua vez, detém 100% da Embraer Finance LTD (“EFL”) e da ECC Insurance & Financial Company Limited.

Com efeito, mapa organograma do grupo revela que a ESH teria a ECC como sua subsidiária. Já esta última teria a EFL como subsidiária (fls. 3530 do e-processo):

Embraer Spain Holding Co. SL - ESH

Localizada na Espanha, tem como objetivo coordenar os investimentos em subsidiárias no exterior, inclusive as voltadas às atividades de suporte à comercialização de aeronaves e gestão dos ativos provenientes dessas operações. As atividades da ESH são operacionalizadas por suas subsidiárias.

- ECC Investment Switzerland AG: localizada na Suíça, possui participação de 100% no capital das subsidiárias ECC Insurance & Financial Co. Ltd. - ECC Insurance e Embraer Finance Ltd. - EFL.
- ECC Insurance & Financial Co. Ltd. - ECC Insurance: localizada nas Ilhas Cayman, B.W.I., é uma companhia cativa de seguros, que tem por objetivo cobrir as garantias financeiras oferecidas aos clientes e/ou agentes financiadores envolvidos nas estruturas de vendas de aeronaves.
- Embraer Finance Ltd. - EFL: localizada nas Ilhas Cayman, B.W.I., fornece suporte em algumas atividades de compra e venda da Companhia, assim como suporta os clientes na obtenção de financiamentos de terceiros. A partir de 24 de dezembro de 2004, passou a ser subsidiária integral da ECC Investment Switzerland AG (anteriormente subsidiária integral da Companhia).
- ECC Leasing Co. Ltd.: localizada na Irlanda, o objetivo é o arrendamento e a comercialização de aeronaves usadas.

Aliás, a respeito desta questão, ainda em sede de fiscalização, em 04/09/2007, o contribuinte, por meio do Termo de intimação nº 2 – complementar (fls. 136/137 do *e-processo*), foi intimado a prestar esclarecimentos a respeito de eventual incorporação da EFL pela ESH, veja-se:

ESH

- 1- A empresa EFL foi incorporada na ESH, ou foi colocada como investimento da ESH ou de sua controlada FCC Suíça? Enviar ata desta alteração, indispensável que seja traduzida para o português.
- 2- O valor de R\$ 8.848.836,85, tido como lucros na Espanha, compensável com prejuízos oriundos da EFL, são da própria Espanha, ou são de suas controladas?
- 3- Os lucros auferidos fora da Espanha integram a base de cálculo da ETVE? Caso tenha integrado à base tributável da ETVE, qual alíquota utilizada e base legal.
- 4- Quando V.Sas cita que os balanços da ESH consolidado, fica difícil identificar os resultados por controlada da controlada ESH. Favor informar e documentar.

E já na época, há quase quinze anos atrás, teria informado que a EFL fora adquirida pela ESH na data de 24/12/2004 (fls. 244 do *e-processo*). Explicou também que no resultado consolidado, os valores auferidos de lucro na Espanha foram eliminados pelo encontro de lucros e prejuízos (fls. 248 do *e-processo*):

Item 7.6

A fiscalização questiona, com relação ao item em análise, de que empresas controladas se tratam e o porquê da não eliminação de tais valores, considerando que a informação é consolidada.

A Empresa esclarece que isto ocorre pois nestes anos houve a transferência de investimentos da Embraer para a Espanha (ESH) - ECC Leasing em 2003 e EFL em 2004 - assim o resultado de equivalência apurado na ESH considera apenas o resultado gerado a partir da data da transferência.

No momento da consolidação da ESH o resultado da controlada (do período todo) é eliminado contra resultado equity (proporcional) gerando esta diferença que será compensada com resultado da equity apurado na Embraer Brasil antes da transferência para a ESH. No consolidado do Grupo Embraer, estes números são eliminados.

A corroborar com essa informação, consta dos autos o certificado de transferência de ações, cujo o teor demonstra a transferência do controle direto da EFL para a ECC (fls. 571 do e-processo):

**EMBRAER FINANCE LTD.
CERTIFICADO DE TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES**

Eu/nós, Embraer – **Empresa Brasileira de Aeronáutica S.A.** (o Cedente), por boas e valiosas compensações recebidas por mim/nós, da **ECC Investment Switzerland AG** (o Cessionária), através deste instrumento:

- (1) transferimos para a Cessionária as 2 Ações ("as Ações") que se encontram em meu/nosso nome no registro da Companhia, para a posse do Cessionário, seus executores, administradores e cessionários, sujeitas às diversas condições sobre as quais eu/nós retivemos as mesmas, no momento da execução deste Certificado de Transferência de Ações, e
- (2) consentimos que meu/nosso nome permaneça no registro da Companhia até a época em que a Companhia registre o nome do Cessionário no registro da Companhia.

E eu/nós, os Cessionários, concordamos através deste instrumento, em aceitar as Ações que se submetem às mesmas condições.

Como testemunham nossas assinaturas

Executado e entregue como um instrumento pelo Cedente no 23º. dia de dezembro de 2004, na presença de:

Nesse sentido, não nos parece correto impedir que a ESH se aproveite dos prejuízos da EFL, sua controlada indireta, motivo pelo qual merece provimento o recurso voluntário do contribuinte para que assim não remanesça valor a ser tributado a título de lucros do exterior.

A respeito do tema, é importante advertir que a ESH se encontra localizada na Espanha, país no qual o Brasil celebrou tratado para evitar a bi tributação.

A respeito do tema, as lições do Conselheiro Jose Eduardo Dornelas no acórdão nº 1301-005.817 são valiosas, razão pela qual pedimos licença para transcrevê-las abaixo:

Quanto à discussão sobre as implicações e hierarquia dos Tratados dentro do ordenamento jurídico brasileiro, adoto como premissa que os tratados integram o ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios **cronológico e da especialidade**. O ponto aqui de partida advém do seguinte entendimento do Supremo Tribunal Federal:

E M E N T A: EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO (...)

A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

(...) .(Ext 662, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/1996, DJ 30051997 PP23176 EMENT VOL0187101 PP00015)

O Superior Tribunal de Justiça, mesmo que partindo de outra premissa da que partiu o julgado acima (uma vez que coloca os Tratados no mesmo patamar das Leis Complementares), no julgado consubstanciado no REsp nº 1.161.467, afirma que os Tratados que tem como matéria de regulação a bitributação da renda, terão prevalência sobre o direito brasileiro, quando nitidamente se confrontarem (antinomia) com leis internas. O critério da especialidade é invocado pelo STJ. Confirma-se trecho da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...)

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio lex specialis derogat generalis, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

(...) 11. Recurso especial não provido. (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012) (destacou-se)

Extraí-se deste entendimento que, em caso de conflito entre Tratado e disposições de direito interno, devem prevalecer as disposições internacionais, por serem mais específicas.

No que se refere ao critério da especialidade, o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico "Teoria do Ordenamento Jurídico", que esse critério deve ser utilizado para solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico. Em suas palavras:

O terceiro critério, dito justamente da lex specialis, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: lex specialis derogat generali. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo genus) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma species do genus) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significa paralisar esse desenvolvimento. (BOBBIO, Norberto.

Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)

Fixadas essas premissas, passo a analisar se assiste razão ao Recorrente, quando alega que, no presente caso, deve prevalecer o Tratado firmado entre o Brasil e a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982), em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

[grifos constam do original]

E continua o conselheiro Jose Eduardo Dornelas em seu voto:

Aos olhos da fiscalização, o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 autoriza a tributação, independentemente de haver Tratado para evitar a bitributação dos países onde estariam domiciliadas as empresas (investida e investidora).

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado, penso não haver dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada),

domiciliadas na Argentina. Veja-se a redação do Decreto nº 87.976/1982 (modelo OCDE):

Artigo 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo”

Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, assim interpretam o citado artigo 7º do modelo OCDE:

Parece-nos correto asseverar, com apoio em Klaus Vogel, que há no art. 7º, parágrafo 1º duas normas jurídicas: (i) se uma empresa residente em um dos Estados contratantes exerça uma atividade e dela auferir lucros, então apenas o Estado de residência daquela empresa poderá tributá-los (regra geral); e (ii) se uma empresa exercer suas atividades no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado, então esse Estado (e não o Estado de residência) poderá tributar lucros, mas unicamente na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento permanente (regra de exceção). (...)

Destarte, não se tratando de estabelecimentos permanentes, mas de empresas dotadas de personalidade jurídica própria, sejam elas coligadas ou controladas, deve-se aplicar a regra geral, que contém, na feliz expressão de Alberto Xavier, uma 'norma de reconhecimento de competência exclusiva' do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

O artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil é muito claro no que visa proteger: os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país

onde a empresa independente tenha domicílio. Não há dúvidas, *data venia*, quanto a interpretação do dispositivo.

Por fim, deve-se ressaltar que as disposições previstas no artigo VII aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL, o que foi, inclusive, recentemente confirmado pelo artigo 11 da Lei nº 13.202/2015, que assim dispõe:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. (destacou-se)

Neste sentido, por se tratar de uma lei interpretativa, os seus efeitos podem retroagir a fatos pretéritos, mesmo que ocorridos antes da entrada em vigor da legislação, nos exatos termos do comando do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Comungando do entendimento acima, conclui-se que o lucro da ESH não pode ser alcançado em razão do artigo 7º do tratado para evitar a dupla tributação da renda celebrado entre Brasil e Espanha.

Demais infrações

Em seguida, passamos para a análise das infrações (C) e (D), as quais não foram objeto das propostas de diligência anteriormente determinadas por este Conselho.

(C) Falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior

Como visto anteriormente, o contribuinte também fora autuado por ter aparentemente deixado de adicionar juros mínimos aos contratos de mútuo celebrados com pessoas relacionadas no exterior.

Segundo consta do termo de verificação fiscal (fls. 1645 do *e-processo*):

No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante domiciliada no Brasil deverá reconhecer como receita financeira correspondente à operação, no mínimo os juros calculados com base na taxa Libor para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread proporcionalizados em função do período a que se referirem.

Vale lembrar que o registro da remessa no Sisbacen não caracteriza o registro do contrato de mútuo celebrado.

Junto a este relatório é encontrado, como anexo 9 - os detalhamentos dos cálculos dos juros e variações cambiais, que produziram os resultados arroladas no resumo a seguir:

Antes, porém, torna-se necessário registrar que dos valores de juros apurados foram deduzidos as variações cambiais negativas resultante das transformações de juros da moeda original para reais. Assim do montante total de juros (R\$ 18.342.636,49) foram

deduzidos as variações cambiais decorrentes (R\$ 1.208.554,87), autuando R\$ 17.134.081,62.

As taxas de juros aplicadas para recálculo encontram-se juntadas ao processo nas folhas 1186 a 1188.

Sucede que a referida infração foi cancelada ainda pelo primeiro acórdão da DRJ, nº 16–17.911, proferido em 28/07/2008, em razão de um suposto equívoco na motivação do lançamento, veja-se (fls. 2083/2084 do *e-processo*):

80 Houve, de fato, equívoco da fiscalização ao exigir a comprovação do registro do contrato de mútuo no Bacen, porque tal registro configura-se irrelevante para a incidência das normas jurídicas relativas aos preços de transferência, nas hipóteses em que a mutuante é empresa domiciliada no Brasil. O registro do contrato de mútuo no Bacen é condição suficiente para afastar a aplicação da norma jurídica dos "preços de transferência", apenas quando a mutuante é empresa sediada no exterior.

81 Cumpre reconhecer, assim, que **o motivo e a motivação do lançamento - o fato de o contribuinte não ter logrado comprovar o efetivo registro dos contratos de mútuo no Bacen, conforme consignado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, não é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a aplicação da legislação relativa ao preço de transferência** aos contratos de mútuo com empresas vinculadas, nos quais a mutuante seja empresa domiciliada no Brasil, uma vez que **a Fiscalização exigiu uma condição impossível de ser cumprida pela empresa para não ser lançada.**

82 Em verdade, como já elucidado, em todos os contratos de mútuo com empresas vinculadas sediadas no exterior, em que a mutuante seja empresa domiciliada no País, são aplicáveis as normas jurídicas de "preço de transferência" positivas pelo art. 22, §1º da Lei nº 9.430, de 1996. Inobservados os limites mínimos de remuneração, previstos em Lei, plenamente cabível o lançamento da diferença de receita financeira a ser obrigatoriamente reconhecida para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

83 *In casu*, os motivos de fato invocados estão incorretamente qualificados, porque a incidência da norma do preço de transferência sobre as operações em questão independe do registro dos contratos de mútuo no Bacen, fundamento fático da autuação, uma vez que requer condição impossível de ser atendida. Desse modo, a ausência de registro dos contratos no Bacen não pode servir como pressuposto lógico do lançamento.

[grifos constam do original]

Um detalhe importante a ser mencionado é que este Conselho Administrativo – à época, Conselho de Contribuintes –, *ao apreciar o recurso de ofício apresentado no processo administrativo nº 13884.005045/2003-75, sobre o mesmo assunto e da mesma contribuinte, negou o recurso por unanimidade*. O referido julgamento foi inclusive objeto de embargos, mas a decisão de mérito pela nulidade da autuação mantida. Vejamos então a ementa de ambos os julgados (fls. 2084 do *e-processo*):

IRPJ - REVISÃO DE LANÇAMENTO - As condições para revisão do lançamento estão contidas no artigo 149 do CTN.

PAF — IRPJ — PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO LANÇAMENTO — NULIDADE — ERRO NA FORMALIZAÇÃO — Impossível prosperar o lançamento quando não há subsunção do fato à norma aplicada.

IRPJ — REGISTRO DE CAPITAIS NO BACEN - O registro de capitais no Bacen, desde a edição da Lei n.º 4.131, de 1962, não contempla um sistema de registro dos capitais brasileiros destinados ao exterior e sim o dever de prestar informações. A Lei n.º 9.430/96 ao dispor sobre o registro dos contratos de mútuo no Banco Central do Brasil não trata do registro na forma existente para os capitais estrangeiros, uma vez que o mesmo inexistente. Permanecer a pretensão fiscal equivaleria à norma ter criado uma condição impossível para o contribuinte. Somente com a edição da MP 2.224, de 2001, foi restabelecida a obrigatoriedade de declaração, para o Bacen, de capitais brasileiros detidos no exterior. O Conselho Monetário Nacional e o Bacen instituíram a Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior, a ser prestada anualmente a partir de 2002.

Recurso de ofício negado. [**Processo Administrativo n.º 13884.0050451/2003-75. Acórdão n.º 08-08.712. Sessão de 22/02/2006**]

PRINCIPIO DA AMPLA DEFESA — VIOLAÇÃO — EQUIVOCO NA MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO — Ao contribuinte é garantida, por força da Constituição Federal, a ampla defesa do que se lhe acusa. A ampla defesa existe se for franqueada possibilidade de reagir diante de uma determinada acusação. Se a peça acusatória não contiver o adequado motivo para aplicação da norma jurídica, impede-se o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

ERRO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO — IMPOSSIBILIDADE DE AJUSTE PELA AUTORIDADE JULGADORA — À autoridade julgadora (DRJ ou Conselho de Contribuintes) não é permitido ajustar o lançamento, ainda que na motivação constante da descrição dos fatos, por faltar-lhe competência para tanto e também por implicar cerceamento do direito de defesa. [**Processo Administrativo n.º 13884.0050451/2003-75. Acórdão n.º 08-09.256. Sessão de 28/03/2007**]

Em sede de contrarrazões ao primeiro recurso voluntário do contribuinte, a Fazenda Nacional defende que, ao contrário do que consta do acórdão de julgamento da DRJ/SPO, o motivo da autuação não teria sido a ausência de registro dos contratos no BACEN, mas sim a inobservância dos limites de juros pactuados, razão pela qual requer o provimento do recurso de ofício.

Para a Fazenda Nacional (fls. 2492 do *e-processo*), *de forma alguma houve exigência de comprovação de registro no Bacen por parte da Fiscalização*. Ainda suas palavras, *o ilustre Fiscal autuou não a ausência de registro no Bacen, mas sim a inobservância do limite mínimo de adição de juros, como exige o §1º do artigo 22 da Lei n.º 9.430/96 combinado com o caput do mesmo artigo* (fls. 2492/2493 do *e-processo*).

Nada obstante o aduzido, não nos parece que o registro dos contratos no BACEN tenha sido irrelevante para o lançamento, como pretende fazer crer a Fazenda Nacional. Isto

porque a todo tempo, durante a fiscalização, foi solicitado ao contribuinte a comprovação do referido registro. Vejamos, por exemplo, o que consta ainda do termo de intimação fiscal inicial, lavrado em 30/01/2007 (fls. 110/111 do *e-processo*):

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal (AFRF) e com base no disposto nos artigos 904, 911, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26/03/99, com referência aos anos-calendário abaixo indicados, **INTIMAMOS** o contribuinte acima identificado para, **no prazo de 30 (trinta) dias** contados da ciência deste termo:

a. Apresentar os seguintes documentos

[...]

12) Contratos de câmbio referente a dividendos pagos/recebidos pelas entidades no exterior e das remessas de capital, aumentos de capital, empréstimos e toda e qualquer remessa para o exterior (exceto aquelas referente à atividade comercial da empresa), contratos de mútuos, bem como seus respectivos registros junto ao Banco Central do Brasil;

Já em nova intimação, lavrada em 03/09/2007, a fiscalização questiona expressamente se os mútuos foram registrados no BACEN, veja-se (fls. 130 do *e-processo*):

8—CONTRATOS DE MÚTUOS

Enviar registro junto ao Banco Central do Brasil dos empréstimos de mútuos efetuados da Embraer para as controladas, ou responder, por escrito, a inexistência deles

Perceba-se, portanto, que a efetiva comprovação do registro foi relevante para a fiscalização, a qual, inclusive, fez questão de consignar que os registros das remessas no SISBACEN não caracterizaria o registro dos contratos celebrados, o que, por óbvio, seria impossível, consoante muito bem consignado pelo acórdão da DRJ/SPO, diante da ausência de regulamentação do procedimento pelo Banco Central do Brasil.

Em sendo assim, mantenha-se a decisão de piso pela nulidade do lançamento fiscal nesse ponto.

(D) Falta de adição de créditos do Diferido – recebimento de parceiros

A respeito da dedução dos valores recebidos de terceiros, entendeu a Autoridade Fiscal no momento da lavratura do auto de infração que (fls. 1646 do *e-processo*) *o valor dos créditos oriundos de parceiros, que têm caráter definitivo até a devida amortização simultaneamente à produção de receitas, devem ser abatidos das exclusões feitas em 2004,*

importando em reconhecer a ausência de adição ao lucro real dos valores de contribuições de parceiros nos trimestres de 2004.

A autuação foi validada pelo acórdão DRJ/SPO nº 16-73.886 (segundo acórdão), o qual considerou que tais créditos não caracterizariam “dispêndio real”, mas apenas reembolsos, e, portanto, não se enquadrariam no conceito de “gastos com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos”.

Veja-se o que consta do referido acórdão (fls. 3032 do *e-processo*):

Em relação à dedutibilidade, no ano-calendário 2004, dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos, dispõe o artigo 39 da Lei nº 10.637/2002 que:

"Art. 39. As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais relativas aos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.

(...)".

No caso em tela, a contribuinte realiza inicialmente gastos com "*pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos*", mas é posteriormente "*reembolsada*" por empresas parceiras.

Dessa forma, resta evidente que o dispêndio real suportado pela contribuinte corresponde a seus gastos deduzidos dos valores recebidos de terceiros.

Assim, apenas esse dispêndio real é passível de dedução, nos termos do artigo 39 da Lei nº 10.637/2002, pois este é o espírito da lei.

A nosso ver, a discussão nesse ponto diz respeito ao método adotado pelo contribuinte para contabilizar e deduzir os dispêndios com pesquisa e tecnologia, o qual, segundo consta do relatório fiscal, não seguiu o mesmo peso e a mesma medida no decorrer dos anos calendário. Isto porque para o ano calendário de 2003 a participação de parceiros constante em 31/12/2002 reduziram os custos diferidos para fins de exclusão do lucro real, mas em 2004 foi feita a separação dos custos diferidos dos créditos de parceiros, ou seja, em 2004 eles não foram considerados (como diminuição) dos valores de aquisição excluídos.

Segundo consta do termo de verificação, os *créditos oriundos de parceiros, ou devem reduzir os custos diferidos (como aliás foi aplicado pelo contribuinte do saldo de 2002, aplicado em 2003) ou tomado como receitas diversas* (fls. 1645/1646 do *e-processo*).

O contribuinte concorda que os créditos devem reduzir os custos diferidos, mas explica que isto somente ocorre quando a obrigação com o parceiro deixa de existir, no denominado “milestone”, ou marco, oportunidade na qual os créditos passariam a ser definitivamente atribuídos a ele.

Assim, tanto para o ano calendário de 2003, como para o ano calendário de 2004, o método de contabilização era o mesmo, sendo o total dos dispêndios com pesquisa e tecnologia contabilizado no ativo diferido, reduzindo-se os créditos dos parceiros após a ocorrência do “milestone”. Em suas próprias palavras (fls. 3158 do *e-processo*), *de fato, os créditos oriundos de parceiros acabam por reduzir o diferido no momento em que a obrigação com os parceiros deixa de existir (milestone). É em razão deste fato, inclusive, que os créditos de parceiros acabam sendo tributos quando da venda das aeronaves.*

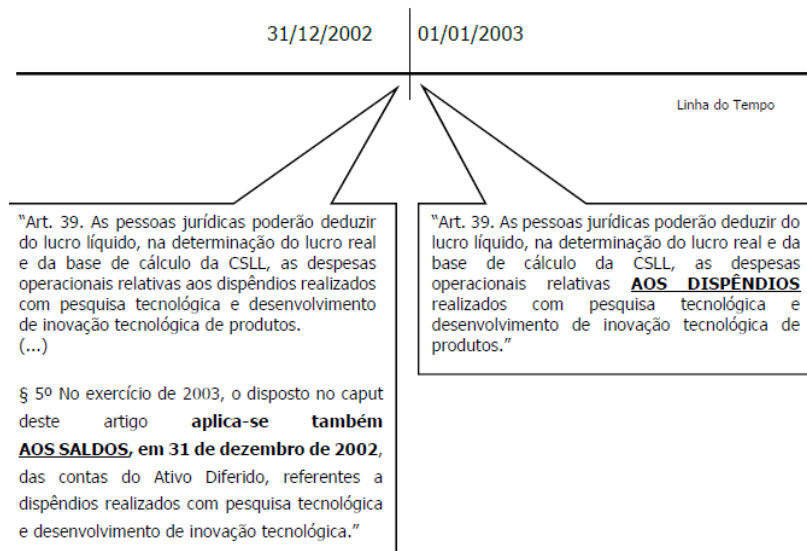
Para o contribuinte, não haveria que se falar em mudança de procedimento entre os anos calendário de 2003 e 2004, mas apenas um desacerto por parte da autoridade fiscal em razão da interpretação equivocada da Lei nº 10.637/2002, a qual instituiu a possibilidade de dedução de despesas operacionais com gastos em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos. Observemos, então, o que dispõe a referida norma:

Art. 39. As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais relativas aos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.

[...]

§5º No exercício de 2003, o disposto no caput deste artigo aplica-se também aos saldos, em 31 de dezembro de 2002, das contas do Ativo Diferido, referentes a dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Perceba-se que o dispositivo acima colacionado estabelece dois momentos distintos para aplicação do benefício fiscal. Em regra, são dedutíveis todos os dispêndios realizados no momento em que são dispendidos e apenas para o exercício de 2003 que a dedutibilidade aplicar-se-ia também ao saldo da conta de ativo diferido existente em 31/12/2002. O contribuinte apresenta a seguinte tabela gráfica explicativa (fls. 3161 do *e-processo*):



Por esse aspecto, nos parece claro que quando o legislador quis restringir o benefício tratou de mencionar expressamente o saldo da conta do ativo diferido, ao contrário do que consta do caput do dispositivo, cuja redação autoriza a dedução de toda despesa operacional relativa aos dispêndios com pesquisa e tecnologia.

Ao que nos consta, tanto é verdade que os dispêndios poderiam ter sido deduzidos no momento em que são dispendidos, bem como que os créditos acabaram por reduzir o ativo diferido na ocorrência do milestone, que não houve impacto fiscal, quer dizer, ausência de tributação, mas tão somente postergação de pagamento, em função do benefício fiscal instituído.

Observe o que explica o contribuinte a este respeito (fls. 3162/3163 do *e-processo*):

Apenas a título ilustrativo, serão apresentadas a seguir as tabelas comparativas com exemplos hipotéticos do aproveitamento do benefício fiscal (i) sem a contribuição de parceiros e (ii) com a contribuição de parceiros, a partir dos quais tornar-se-á evidente o efeito da tributação dos valores recebidos como créditos de parceiros no momento da venda das aeronaves (cf. critério de amortização desses valores já juntado aos autos do processo):

(i) Realização (a) de dispêndios de R\$ 100.000.000,00 com pesquisa e desenvolvimento no ano-base de 2003 e (b) efeito do benefício fiscal: dedução antecipada dos R\$ 100.000.000,00 no ano-base de 2003, uma vez que sem o benefício fiscal tais valores somente poderiam ser deduzidos em 10% ao ano a partir de 2004 com a venda das aeronaves;

Hipótese de Benefício Fiscal sem Créditos de Parceiros			
		Valores deduzidos como Custo	Saldo (Efeito Fiscal IRPJ e CSLL)
		Efeito do Benefício Fiscal	
Gasto total com o Diferido em 2003 - 100	2003	(100)	(100)
Venda de 10% das Aeronaves por ano a partir de 2004	2004	(10)	0
	2005	(10)	0
	2006	(10)	0
	2007	(10)	0
	2008	(10)	0
	2009	(10)	0
	2010	(10)	0
	2011	(10)	0
	2012	(10)	0
	2013	(10)	0
Total		(100)	(100)

(ii) Realização (a) de dispêndios de R\$ 100.000.000,00 com pesquisa e desenvolvimento no ano-base de 2003; (b) recebimento de créditos de parceiros no ano-base de 2003 no valor de R\$ 20.000.000,00, os quais reduziram o ativo diferido; e (c) efeito do benefício fiscal: dedução antecipada dos R\$ 100.000.000,00 no ano-base de 2003, uma vez que sem o benefício fiscal tais valores somente poderiam ser deduzidos em 10% ao ano a partir de 2004 com a venda das aeronaves;

Efeito da Redução do Diferido pelos Créditos de Parceiros			
		Valores deduzidos como Custo (líquido dos Créditos de Parceiros - 20)	Saldo (Efeito Fiscal IRPJ e CSLL)
		Efeito do Benefício Fiscal	
Gasto total com o Diferido em 2003 - 100	2003	(100)	(100)
Venda de 10% das Aeronaves por ano a partir de 2004	2004	(8)	2
	2005	(8)	2
	2006	(8)	2
	2007	(8)	2
	2008	(8)	2
	2009	(8)	2
	2010	(8)	2
	2011	(8)	2
	2012	(8)	2
	2013	(8)	2
Total		(80)	(80)

Saliente-se ainda que, apenas com base nos documentos apresentados pela Recorrente, o Sr. Agente Fiscal reconheceu indiretamente este efeito de tributação dos valores recebidos como créditos de parceiros conforme o critério de amortização do diferido, uma vez que expressamente excluiu dos autos de infração os valores de créditos de parceiros que haviam sido tributados em 2004, conforme a mencionada tabela, novamente reproduzida:

Grupo de conta	1º trimestre de 04	2º trimestre de 04	3º trimestre de 04	4º trimestre de 04
Soma 146110	-258.312.868,83	-22.832.860,98	-22.733.110,51	-13.567.464,16
(-) vr adicionados	4.857.824,10	4.096.594,33	3.857.270,92	3.459.350,29
A tributar	253.455.044,73	18.736.266,65	18.875.839,59	10.108.113,87

(Tabela extraída do TVF – g.n.)

Ao contrário do que pretende a autoridade fiscal no relatório de autuação, não nos parece que tais créditos tivessem de ser contabilizados como receitas diversas. Trata-se em verdade de uma receita a apropriar, tendo em vista a responsabilidade do contribuinte perante um terceiro. No caso, a receita somente poderia ser considerada realizada quando o produto referente ao recebimento fosse transferido.

Concordamos com a alegação do contribuinte no sentido de que (fls. 3166 do e-processo) *os créditos de parceiros estão intimamente ligados aos gastos com pesquisa e tecnologia, motivo pelo qual eles somente serão levados a resultado (e, portanto, tributados) segundo o mesmo critério de amortização do ativo diferido (proporcionalmente à venda das aeronaves).*

Tratou-se de benefício fiscal concedido pela Lei nº 10.637/2002, a qual previu a possibilidade de que os dispêndios com tecnologia fossem deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Com efeito, o procedimento adotado pelo contribuinte não acarretou qualquer prejuízo fiscal. Tanto isso é verdade que em cumprimento ao procedimento de diligência determinado pelo CARF, a Unidade de Origem acabou concluindo que, *de fato, houve amortização dos valores deste tema a partir de setembro de 2006 embora em proporções diferentes às amortizações das despesas de desenvolvimento de projetos* (fls. 2787 do e-processo).

Em sendo assim, não resta outra alternativa se não cancelar a autuação relacionada com a falta de adição dos créditos de parceiros na apuração do lucro real no ano calendário de 2004.

(E) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

O contribuinte questiona ainda a cobrança dos juros moratórios mediante utilização da Taxa Selic sobre os valores lançados a título de multa de ofício.

Embora o presente acórdão possua encaminhamento no sentido de cancelar toda a autuação fiscal, de modo que inexistiria a cobrança dos aludidos juros, restamos vencidos quanto aos valores referentes aos lucros no exterior da empresa ESH na Espanha.

Por tal razão, torna-se pertinente advertir que a respeito do tema dos juros este Conselho Administrativo já possui entendimento sedimentado, aliás, por meio de súmula vinculante, cujo conteúdo é de observância obrigatório.

Veja-se nesse sentido a redação da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, não assiste razão ao contribuinte no ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, nos termos de tudo aquilo quanto aduzido no presente acórdão, voto para reconhecer parcialmente do recurso ofício e na parte conhecida negar provimento. Quanto ao recurso voluntário do contribuinte, voto para rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo; quanto ao mérito, voto para cancelar integralmente as infrações objeto do presente auto de infração.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo José Luz de Macedo

Voto Vencedor

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Redator designado.

Em que pese o percuente voto do i. Relator, a Turma entendeu, por voto de qualidade, sob a égide da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, que revogou o art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, por manter a infração de falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior com relação aos lucros da controlada Embraer Spain Holding (ESH).

Como se depreende do voto vencido nesse ponto, o i. Relator concluiu por cancelar a infração com base em dois fundamentos. O primeiro de que não se poderia impedir que

a ESH (localizada na Espanha) se aproveitasse dos prejuízos da EFL, sua controlada indireta, jurisdicionada em outro país. O segundo é, com base no Acórdão nº 1301-005.817, de que o art. 7º do Acordo para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre Brasil e Espanha impediria a tributação do lucro auferido pela ESH.

i. Compensação de prejuízos de controladas

O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, revogado pela Lei nº 12.973, de 2014, mas aplicável à época dos fatos, tinha a seguinte redação:

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. (g.n.)

O dispositivo legal que introduziu novo critério temporal para disponibilização dos lucros auferidos no exterior em decorrência de participação societária de empresas brasileiras, tratou as empresas de forma individualmente consideradas. Note-se que o texto legal se refere aos lucros (plural) auferido por controlada ou coligada (singular).

Como é de conhecimento, o Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 2.588, considerou inconstitucional o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, exclusivamente para as coligadas que não se encontrem em países de tributação favorecida, permanecendo incólume o alcance do dispositivo para as controladas e para as coligadas situadas em paraísos fiscais.

Retomando-se ao dispositivo legal, não há autorização expressa para que se promova a consolidação dos resultados auferidos no exterior para, em havendo resultante lucro, reconhecer esses resultados na demonstrações contábeis da empresa brasileira.

A legislação trata de forma específica os prejuízos fiscais incorridos no exterior, que serão objeto de controle específico e compensação com lucros futuros. Veja-se o art. 4º da IN SRF nº 213, de 2002:

TRATAMENTO DO PREJUÍZO APURADO NO EXTERIOR

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

§ 4º A pessoa jurídica brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra pessoa jurídica brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior, poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observado o disposto neste artigo.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, quando a matriz no Brasil indicar uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, os resultados poderão ser consolidados por país e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra. (g.n.)

A Recorrente busca compensar prejuízos da empresa EFL localizada em jurisdição diversa da ESH, esse fato, por si só, esbarraria no art. 4º, § 5º, da IN SRF nº 213, de 2002.

Registre-se que não se está derogando a possibilidade de compensação de prejuízos, ela poderá ser efetuada com os resultados positivos futuros dessa mesma controlada (4º, § 2º, da IN SRF nº 213, de 2002).

Importante destacar que a compensação de prejuízo fiscal é um benefício fiscal e não comporta interpretação extensiva.

O Supremo Tribunal Federal, quando reanalisou o tema “trava de compensação de 30%”, sob a perspectiva dos princípios (i) da competência tributária, (ii) da capacidade contributiva, (iii) da isonomia e (iv) da vedação ao confisco, o STF, no RE nº 591.340, (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. para acórdão Min. ALEXANDRE MORAES, plenário 27.06.2019, ficou assente que a compensação é, antes de tudo um **benefício fiscal** e, conforme decidido no RE nº 344.994, **não se constituiu em um direito subjetivo**.

Destaca-se o seguinte excerto do voto condutor no RE nº 591.340:

Mas, como se trata de concessão de benefício fiscal deferido ao contribuinte, e não exatamente de instituição ou majoração tributária, as alegações, com fulcro no princípio supra e no da isonomia, carecem de relevância/pertinência na hipótese em exame, pois, efetivamente, a controvérsia repousa não na incidência tributária sobre a renda (IRPJ) e o lucro (CSLL) da pessoa jurídica, mas na questão da limitação de prejuízos decorrentes da atividade empresarial.

[...]

Porque, em verdade, **não há, a meu ver, um direito adquirido de poder compensar prejuízos no lucro, compensar prejuízos para efeitos de análise do lucro e da tributação.**

[...]

Não se pode, a meu ver, entender que a legislação ordinária possibilitou a taxação de renda ou lucros fictícios em um patrimônio inexistente. Ao meu ver, não se deve olhar os 70% não compensados, até porque nada poderia ser compensado. Ao estabelecer a possibilidade de compensação de 30%, auxilia a empresa poder, num regime de caixa, em determinados momentos, pagar menos imposto. As leis, os artigos legislativos em exame, o 42 e o 58, configuram a técnica fiscal de compensação de prejuízos fiscais registrados em determinado ano base e não uma técnica fiscal de taxação de lucros não existente. É o inverso. Aqui, há a possibilidade de o lucro compensar 30% do prejuízo e, do que sobrar, pagar o imposto de renda.

No meu ponto de vista, a Constituição não impõe, permite uma faculdade legal - a discricionariedade do Congresso Nacional, desde que respeitados os princípios do Sistema Tributário Nacional, os quais efetivamente foram respeitados, e essa série de precedentes assim os demonstra - de compensabilidade fiscal. **Aqui, é uma benesse ao contribuinte que poderia ser maior, menor ou nem existir.** Porém, esses 30% não ferem, a meu ver, nenhum dos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional. (g.n.)

Pois bem, delimitado que o benefício fiscal à compensação de prejuízos fiscais não se constitui em direito subjetivo, resta claro que admitir a consolidação prévia do resultados auferidos transborda o comando legal de tributação dos lucros auferidos no exterior.

Os lucros auferidos no exterior por controlada ou coligada localizada em país de tributação favorecida deve ser considerado de forma isolada, os eventuais prejuízos devem ser controlados de forma segregada para eventual compensação pela entidade.

ii. Art. 7º da Convenção Brasil - Espanha

O outro argumento para não manutenção da exigência de tributar os lucros auferidos por ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85, é de que o art. 7º da Convenção celebrada entre Brasil e Espanha impediria a tributação do lucro auferido por entidade situada na Espanha e que essa restrição se aplicaria a toda e qualquer destinação desse resultado econômico, como se o lucro tributado em Espanha, ao repercutir na empresa brasileira, estaria carimbado com uma regra de não tributação.

O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, é uma matriz de tributação da empresa localizada no Brasil. Refere-se ao momento de disponibilização do lucro auferido no exterior, trata-se de uma ficção legal, admitida em direito.

A lei não busca “retribuir” o lucro da empresa espanhola, o que, de fato, colidira com o art. 7º da Convenção, mas de tributar o resultado que esse lucro, após internalização, produz nos resultados na companhia localizada no Brasil e, portanto, sujeito à lei tributária brasileira.

Uma interpretação mais apressada do art. 74 da MP nº 2.158, de 2001, e do art. 7º Convenção para Evitar Dupla Tributação e Evasão Fiscal pode levar a acreditar que haveria colisão entre essa e aquele dispositivo da legislação interna, sendo aplicado o disposto no art. 98 do CTN.

Não há essa incompatibilidade entre a legislação interna e o texto da convenção.

Os Acordos para Evitar a Dupla Tributação e as Convenções celebradas com essa finalidade regulam garantir a sobreposição de incidência tributária sobre os mesmos fatos geradores.

O art. 7º da Convenção evita que o lucro da empresa brasileira localizada na Espanha seja novamente tributado no Brasil. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata do resultado que aquele lucro produz, como acréscimo patrimonial, na empresa brasileira. Ainda que possam ter íntima conexão econômica, são naturezas jurídicas absolutamente distintas.

Sobre o tema, reproduzo o recente voto proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9101-006.448, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão de julgamento em 01.02.2023:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Pela profundidade e estrutura didática no raciocínio desenvolvido pelo Relator, transcreve-se a parte do voto que aborda o tema, que, ainda que analise acordo celebrado com os Países Baixos, aplica-se ao Acordo celebrado com a Espanha:

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional³. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como controlled foreign corporations - CFC.

Faz-se necessário, portanto, analisar a sistemática adotada em tais dispositivos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43.

E não há nenhuma ofensa ao artigo 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e Países Baixos:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Ora, a parte desse dispositivo que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em Contrarrazões, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente!

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes.

Há de se salientar, novamente, que a tributação da empresa brasileira, nos termos do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01, não diminui o resultado da empresa situada no exterior, uma vez que jamais se refletirá nas demonstrações contábeis e financeiras do não residente no Brasil.

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158- 35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

Segundo a PGFN, os mais recentes posicionamentos da OCDE orientam, inclusive, que normas CFC não se apliquem somente a casos de abuso de tratado, mas que possuam hipóteses de incidência objetivas.

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional⁶ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em

função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”.

Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por outros fundamentos também discordo de tal exegese. Basta analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – profits) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º dessas convenções, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 - modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

23. A utilização de “companhias de base” [“base companies”, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“Controlled Foreign Corporations/CFC”, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades

controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

14. O propósito do parágrafo 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto Base Erosion and Profit Shifting BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (attributed to shareholders) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição⁸. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/029. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)¹⁰. Veja-se:

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 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.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 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 subsequentes.

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

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos a posteriori, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexiste qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegar que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa holandesa. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a “nossa” empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos a posteriori, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

Foram essas as razões, por não se possível a compensação de prejuízos apurados por terceira empresa, situada em jurisdição diversa, e por não haver colisão entre o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e o art. 7º da Convenção Brasil-Espanha, a Turma entendeu que os resultados auferidos por ESH, no valor de R\$ 8.848.836,85, devem ser mantidos e ser NEGADO provimento ao Recurso Voluntário em relação a esse tema.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

