



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

Processo n° 16561.720057/2011-74
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-001.779 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2017
Matéria Auto de Infração
Recorrentes CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORREA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCROS NO EXTERIOR. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM A LEGISLAÇÃO NACIONAL.

Não há incompatibilidade entre os tratados para evitar a bitributação e o artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001, no que tange às hipóteses não alcançadas ou não apreciadas pelo STF no julgamento da ADI n. 2.588.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

A tributação dos lucros de sucursal ou controlada sediada no exterior implica sua adição ao lucro líquido da pessoa jurídica matriz ou controladora sediada no Brasil, conforme o método da equivalência patrimonial. O procedimento exige a adição do lucro auferido no exterior para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos no país.

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

Cabe ao interessado comprovar, mediante documentos hábeis, planilhas e demais documentos de suporte, a existência de imposto pago no exterior, nos termos da legislação de regência. Não se pode admitir a compensação do pagamento de imposto no exterior quando se verifica que em período subsequente à adição ao lucro real a pessoa jurídica procedeu à dedução do imposto que pretendia utilizar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se

à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em manter a autuação referente à subsidiária na Colômbia e, pelo voto de qualidade, em manter a autuação da subsidiária no Equador, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, Luis Toselli, Rafael Lima e Eduardo Morgado, que afastavam a tributação por força da aplicação do tratado celebrado com esse país.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Rafael Gasparello Lima, José Carlos de Assis Guimarães e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

Trata-se de impugnação aos Autos de Infração à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrados pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes – DEMAC de São Paulo/SP, contra a contribuinte, para constituir o crédito tributário devido de R\$ 30.995.574,28, incluídos o principal e os juros de mora, devido à apuração de falta de oferecimento à tributação dos lucros auferidos pelas coligadas e controladas, sediadas no exterior, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

Às fls. 410 e seguintes, consta o Termo de Verificação, peça integrante dos lançamentos, em que a fiscalização procede à minuciosa descrição do procedimento fiscal e dos fatos apurados.

A partir das informações prestadas pela pessoa jurídica fiscalizada nas DIPJ apresentadas (Ficha 35), foram levantados os resultados (lucro líquido antes do imposto de renda) apurados pelas coligadas/controladas sediadas no exterior, conforme demonstrativo abaixo (em reais):

Nome da Sociedade	2006	2007	2008
C e C Camargo Correa S.A. - Sucursal Colômbia	9.525.403,46	10.316.789,47	9.766.912,67
C e C Camargo Correa S.A. - Sucursal Bolívia	6.143.222,38	(8.595.525,60)	(12.388.373,52)
Camargo Correa Ecuador S.A. - Ing. e Constr.	(1.218.511,60)	7.138.314,15	6.108.242,35
C e C Camargo Correa S.A. - Sucursal EUA	600.322,61	(4.274,18)	(200.818,41)
Constructora Sur S.A. - Peru	-	14.418.865,67	5.872.844,00

Na Ficha 09A e 17 das mesmas DIPJ, verificou a fiscalização que a contribuinte não teria adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quaisquer valores a título de “lucros disponibilizados no exterior”.

Anota ainda o agente fiscal que a contribuinte foi intimada a apresentar os atos constitutivos e as subseqüentes alterações contratuais e/ou estatutárias de suas sociedades controladas, residentes no exterior. No “Demonstrativo de Afiliações e Participações Empresarias no Exterior” apresentado (fls. 114/116) pela fiscalizada, a Constructora SUR constava como controlada desde o ano-calendário de 2006, informação distinta da prestada na DIPJ 2007.

Procede, então, a um histórico da evolução legislativa aplicável relativa à da tributação, nas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, dos lucros auferidos por intermédio de filiais, sucursais, coligadas ou controladas, sediadas no exterior.

Passa, a seguir, a analisar individualmente as demonstrações dos resultados de cada uma das controladas, sediadas no exterior.

No caso da C e C Camargo Correa S.A. – Sucursal Colômbia, com base nas demonstrações financeiras apresentadas (fls. 171/179), verificou a fiscalização a existência de lucros disponibilizados e não oferecidos à tributação, nos seguintes valores (em pesos colombianos): 9.975.288.996,00, em 31/12/2006; 15.739.078.000,00, em 31/12/2007; e 9.959.463.000,00, em 31/12/2008. Ressaltou, ainda, que nas demonstrações financeiras de 31/12/2006 (fls. 171/173) não constatou a existência de prejuízos acumulados passíveis de compensação. Com base nos elementos acima, procede à determinação e demonstração das adições às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a serem exigidas ex-officio da seguinte forma:

	em 31/12/2006	em 31/12/2007	em 31/12/2008
Lucros a ser tributado (em peso colomb.)	9.975.288.996,00	15.739.078.000,00	9.959.463.000,00
Participação	100%	100%	100%
Taxa de Câmbio	0,0009549	0,0008793	0,0010425
Lucros a serem disponibilizados (em reais)	9.525.403,46	13.839.371,29	10.382.740,18

Quanto à C e C Camargo Correia S.A. – Sucursal Bolívia, também foram apurados, com base nas demonstrações financeiras levantadas em 31/12/2006 e 31/12/2007 (fls. 208/216), lucros disponibilizados, nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não oferecidos à tributação pela controladora no País, respectivamente, nos valores em bolivianos de 22.972.445,21 e 12.868.993,00. Com base no § 1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, a fiscalização procedeu à compensação do prejuízo ocorrido no ano-calendário de 2005, no valor em bolivianos de 977.369,00 (fls. 346/348), tendo apurado um lucro disponível de 21.995.076,21 em 31/12/2006 (22.972.445,21 – 977.369,00). Passou então a demonstrar as bases tributáveis nos lançamentos, conforme abaixo:

	em 31/12/2006	em 31/12/2007
Lucros a ser tributado (em boliviano)	21.995.076,21	12.868.993,00
Participação	100%	100%
Taxa de Câmbio	0,267417	0,233373
Lucros a serem disponibilizados (em reais)	5.881.857,29	3.003.275,50

Na Camargo Correa Ecuador S.A. – Ingenieria e Construcciones também foram apurados lucros disponibilizados não oferecidos à tributação, nos anos-calendário de 2007 e 2008, nos valores de US\$ 3.587.316,19 e US\$ 2.695.079,96, respectivamente, conforme demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2007 e 2008 (fls. 245/253). Foram efetuadas as compensações dos prejuízos apurados em 31 de dezembro de 2005 (US\$ 130.002,87 – fls. 352) e 31 de dezembro de 2006 (US\$ 569.930,59), com o lucro de 31 de dezembro de 2007, tendo remanescido um lucro a ser tributado de US\$ 2.887.382,73. Procedendo-se à conversão à taxa de câmbio vigente nos balanços, tem-se a seguintes bases tributáveis:

	em 31/12/2007	em 31/12/2008
Lucros a ser tributado (em dólares)	2.887.382,73	2.695.079,96
Participação	100%	100%
Taxa de Câmbio	1,7713	2,337
Lucros a serem disponibilizados (em reais)	5.114.421,03	6.298.401,87

Com base nas demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2006 (fls. 271/279), foi verificada a mesma situação fática na C e C Camargo Correia S.A. – Sucursal EUA, com um lucro de US\$ 280.787,00, não tendo sido apurados prejuízos acumulados passíveis de compensação, fato a redundar na base tributável abaixo demonstrada:

	em 31/12/2006
Lucros a ser tributado (em dólares)	280.787,00
Participação	100%
Taxa de Câmbio	2,138
Lucros a serem disponibilizados (em reais)	600.322,61

Na **Constructora Sur S.A.**, sediada no **Peru**, com base nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2006, 2007 e 2008 (fls. 312/320), foram apurados os lucros em Novo Sol, respectivamente, de 9.777.553,46, 34.880.353,27 e 7.892.026,70, sendo admitida a compensação do prejuízo apurado em 31 de dezembro de 2005 no valor em Novo Sol de 8.740,00 (fls. 357) com o lucro de 31 de dezembro de 2006, tendo remanescido o saldo de lucro disponibilizado de 9.768.813,46. Na conversão para reais, as bases tributáveis foram assim demonstradas:

	em 31/12/2006	em 31/12/2007	em 31/12/2008
Lucros a ser tributado (em novo sol)	9.768.813,46	34.880.353,27	7.892.026,70
Participação	33,33%	33,33%	33,33%
Taxa de Câmbio	0,66938	0,591617	0,744149
Lucros a serem disponibilizados (em reais)	2.179.464,82	6.877.915,46	1.957.418,83

As bases tributáveis consolidadas nos lançamentos de ofício resultaram nos montantes de R\$ 17.867.512,60, R\$ 28.838.983,27 e R\$ 18.638.560,88, respectivamente, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

No termo de fiscalização, foi ainda consignada a existência do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.002630-1, com pedido de liminar, interposto para suspender a exigibilidade do crédito tributário do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre os lucros acumulados pelas controladas/coligadas, sediadas no exterior, a partir de 2002, até a sua efetiva disponibilização. Em 28/01/2003, teria sido deferida em parte a liminar e, em 06/09/2007, teria sido concedida a segurança em sentença, para afastar a obrigatoriedade de adição ao lucro líquido, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos lucros e resultados apurados pelo método da equivalência patrimonial, ainda não disponibilizados à Impetrante. Os lançamentos teriam sido assim efetivados para prevenir a decadência, sem a incidência da multa de ofício (art.63 da Lei nº 9.430, de 1996).

Da impugnação

Cientificada dos lançamentos, em 13/12/2011, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 426/443, em 11/01/2012, na qual requer o cancelamento da constituição de ofício do crédito tributário, em síntese, pelos seguintes fundamentos:

1. os lucros apurados por sociedade domiciliada no Equador (CC Ecuador) não podem ser tributados no Brasil, de acordo com o art. 7º do Tratado contra Dupla Tributação da Renda, celebrado pelo Brasil com aquele país;

2. os lucros apurados pela CCCC Colômbia (em 2007 e 2008) e pela Csur – Peru (em 2006, 2007 e 2008) teriam sido tributados em períodos posteriores, quando houve a efetiva distribuição para a Impugnante;

3. não teriam sido compensados os prejuízos apurados em períodos anteriores;

4. utilização de demonstrativos financeiros errados para a determinação do lucro apurado da CCCC Bolívia;

5. desconsideração dos tributos pagos na Colômbia, Bolívia, Equador e Peru, em desacordo com os preceitos do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002 Assinala que tais fundamentos devem ser apreciados pelos órgãos administrativos de julgamento, porque não integram a matéria em litígio no Mandado de Segurança, no qual é questionada a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158, de 2001, e a não incidência sobre a variação cambial do investimento.

Afirma que a tributação dos lucros, apurados pela CC Ecuador, seria vedada pelo art. 7º do Tratado contra Dupla Tributação, celebrado entre o Brasil e o Equador, e promulgado pelo Decreto nº 95.717, de 1988, que a norma convencional teria prevalência sobre a legislação interna (art. 98 do CTN), e que o art. 7º consagraria uma regra de **competência tributária exclusiva** do país de domicílio da sociedade controlada/coligada, com a exclusão da competência impositiva do país de domicílio da investidora.

Acrescenta ainda que a incidência das normas de tributação em litígio se faria sobre os **lucros** apurados no exterior, conforme, expressa e diretamente, previsto nos arts. 25, §2º da Lei nº 9.249, de 1995, e 74 da MP nº 2.158, de 2001, e na jurisprudência do CARF e das Delegacias de Julgamento da RFB (Acórdãos nº 101-95.802 e 101-97.070; e Acórdão nº 122960 da 6ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I).

Refere-se ainda à aplicação à CSLL das mesmas razões, porquanto as convenções contra dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda também se aplicam aos tributos que possuem a mesma natureza substancial, independentemente da sua denominação, da pessoa jurídica de direito público titular da competência impositiva ou do método adotado para sua cobrança (art. 2º da Convenção Modelo OCDE). À luz desses critérios, os Estados Contratantes elaborariam uma lista dos impostos aos quais se aplicaria a convenção, de caráter meramente declaratório, e não limitativo.

Assinala que a CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, tanto teria natureza idêntica ao IRPJ, que a MP nº 1.858-7, de 1999 teria a ela estendido o princípio da universalidade da tributação, que até então vigorava apenas para o IR. Menciona também proposta de reforma tributária, na qual teria sido proposta a incorporação da CSLL ao IRPJ.

Conclui, assim, que por ser substancialmente semelhante ao IRPJ, à CSLL se aplicariam as normas do tratado. Faz referência ao Acórdão nº 101-95.802 a referendar a interpretação adotada.

Ressalta também que, em cumprimento à decisão judicial, proferida no MS, teria recolhido o IRPJ e a CSLL incidente sobre os lucros apurados pela CCCC – Colômbia (2007 e 2008) e pela CSur – Peru (2006, 2007 e 2008), quando efetivamente distribuídos. Desta forma, em relação a tais lucros, o lançamento deveria se limitar aos acréscimos moratórios (juros Selic) entre a data do balanço de apuração (Art. 74 da MP nº 2.158, de 2001) e a data em que os lucros teriam sido submetidos à tributação no Brasil (distribuição). Insubsistente, assim, os lançamentos sobre lucros apurados no exterior, mas já oferecidos à tributação no Brasil.

No que diz respeito à CCCC Colômbia, teria havido duas deliberações de distribuições, conforme Atas das Reuniões do Conselho de Administração: (i) em 21/08/2009, distribuição de parte dos lucros auferidos em 2007; e (ii) em 27/04/2010, distribuição da parte remanescente dos lucros apurados em 2007 e do total dos lucros apurados em 2008. O regular oferecimento à tributação teria sido informado nas DIPJ correspondentes e comprovado com o recolhimento dos DARF correspondentes.

Da mesma forma, em relação à Csur - Peru teria havido duas deliberações de distribuições pelas Assembléias Gerais de Acionistas: (i) em 23/09/2008, distribuição de parte dos lucros auferidos nos anos de 2006 e 2007; e (ii) em 18/08/2009, distribuição da parcela remanescente dos lucros auferidos nos anos de 2006 e 2007, e do total dos lucros auferidos em 2008. E igualmente o oferecimento à tributação teria sido informado nas DIPJ correspondentes e comprovado com o recolhimento dos DARF correspondentes.

Defende que os lançamentos deveriam ter sido limitados aos juros de mora, conforme já decidido no CARF (Acórdão nº 1102-00.060), tendo em conta se tratar de postergação no pagamento de tributos, e não de falta de pagamento.

Passa a discorrer sobre erros na apuração das bases de cálculo do lançamentos.

De um lado, aduz que a CCCC Colômbia teria auferido prejuízo, no ano-calendário de 2005, desconsiderado pela fiscalização no lançamento, conforme demonstração financeira ora em anexo (Doc. 14).

De outro, no que tange aos lucros da CCCC Bolívia, diz que terem sido desconsiderados os prejuízos acumulados de 1996 a 2006 (doc. 15 e 16). Destaca a defesa que, conforme termo de intimação nº 03, foram apresentadas à fiscalização as demonstrações financeiras de 1996 a 2006, que comprovam o acúmulo do prejuízo no período, mas sem qualquer motivação, foram desconsideradas na determinação das bases de cálculo dos tributos.

Invoca em sua defesa, ainda, que seriam incorretas as demonstrações financeiras utilizadas na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que a CCCC

Bolívia encerraria seu exercício no dia 31 de março de cada ano, conforme estabelecido pela legislação boliviana. Assim, ao invés de a fiscalização utilizar os balanços encerrados em 31 de março de cada ano, teria utilizado balanços provisórios, levantados em 31 de dezembro de 2006, 2007 e 2008. Reputa terem sido inobservados os preceitos do art. 6º da IN SRF nº 213, de 2002, de que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, seriam elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. Ademais, ao utilizar balanços provisórios teriam sido tributados resultados irreais, conforme demonstração financeira de março de 2006 (doc. 15).

Finalmente, de acordo com a demonstração financeira ora anexada (doc. 18), diz que a CCCC EUA apurou prejuízo, e não lucro, em 31 de dezembro de 2006.

Questiona também o fato de não terem sido compensados os impostos pagos no exterior, conforme preceitos legais e normativos em vigor (art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 14 da IN SRF nº 213, de 2002), apesar de a documentação, abaixo discriminada, ter sido apresentada, no curso do procedimento fiscal:

(i) docs. 19 a 21 – impostos pagos na Colômbia sobre os lucros auferidos pela CCCC Colômbia, em 2006, 2007 e 2008;

(ii) doc. 22 – impostos pagos na Bolívia sobre o lucro auferido pela CCCC Bolívia, em 2007;

(iii) docs. 23 e 24 – impostos pagos no Equador sobre os lucros auferidos pela CC Ecuador, em 2007 e 2008;

(iv) doc. 25 e 26 – impostos pagos no Peru sobre o lucro auferido pela CSur em 2007 e 2008.

Requer o cancelamento dos autos de infração, protesta pela posterior apresentação de provas e alegações, bem como por perícia ou quaisquer outras provas necessárias ao esclarecimento dos fatos.

Informa ainda que providenciará a juntada posterior aos autos da tradução juramentada da seguinte documentação: (i) comprovantes de pagamentos dos impostos; (ii) demonstrações financeiras; e (iii) atas das assembleias que teriam deliberado a distribuição dos lucros.

Instruem a impugnação os documentos de fls. 495 e seguintes.

No despacho de encaminhamento de fls. 839, a autoridade preparadora se pronunciou pela tempestividade da impugnação, e encaminhou o processo para julgamento, em 17/01/2012.

Da primeira diligência

Em 24/07/2012, por proposta desta Relatora, acatada pela Presidente da Turma, o julgamento foi convertido em diligência

(cf. Despacho nº 50 da 7ª Turma de Julgamento – fls. 971/981), nos seguintes termos:

Trata-se de impugnação aos Autos de Infração à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL, lavrados pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes – DEMAC de São Paulo/SP, contra a contribuinte, para constituir o crédito tributário devido de R\$30.995.574,28, incluídos o principal e os juros de mora, devido à apuração de falta de oferecimento à tributação dos lucros apurados pelas coligadas e controladas, sediadas no exterior, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, conforme demonstrações financeiras apresentadas à fiscalização e abaixo relacionadas:

(...)

As bases tributáveis consolidadas nos lançamentos de ofício resultaram nos montantes de R\$17.867.512,60, R\$28.838.983,27 e R\$18.638.560,88, respectivamente, nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

No termo de fiscalização, foi ainda consignada a existência do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.002630-1, com pedido de liminar, interposto para suspender a exigibilidade do crédito tributário do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre os lucros acumulados pelas controladas/coligadas, sediadas no exterior, a partir de 2002, até a sua efetiva disponibilização. Em 28/01/2003 teria sido deferida em parte a liminar e, em 06/09/2007, teria sido concedida a segurança em sentença, para afastar a obrigatoriedade de adição ao lucro líquido, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos lucros e resultados apurados pelo método da equivalência patrimonial, ainda não disponibilizados à Impetrante. Os lançamentos teriam sido assim efetivados para prevenir a decadência, sem a incidência da multa de ofício (art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996).

Cientificada dos lançamentos, em 13/12/2011, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 426/443, em 11/04/2012, na qual requer o cancelamento da constituição de ofício do crédito tributário, com base, entre outros, nos seguintes fundamentos:

1. Da incidência da Convenção Internacional celebrada para Evitar Dupla Tributação entre o Brasil e o Equador

De acordo com o Artigo XXIII - Métodos para evitar dupla tributação, Item 2, “os dividendos pagos por sociedade residente de um Estado Contratante [Equador] a uma sociedade residente do outro Estado Contratante [Brasil] detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado Contratante de acordo com as disposições da presente Convenção, serão isentos de imposto no outro Estado Contratante”.

Das dúvidas de fato a serem dirimidas pela prova diligencial Diante de tais preceitos, é necessário que a autoridade fiscal responsável pelos lançamentos se pronuncie conclusivamente sobre o exercício da competência impositiva (a existência de

hipótese de incidência tributária) pela República do Equador sobre os dividendos a serem pagos pela CC ECUADOR ING e CONST à CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORREA S.A., sediada no Brasil.

2. Das demonstrações financeiras utilizadas para determinação da base tributável

Segundo a impugnante, teriam sido utilizados demonstrativos financeiros errados para a determinação do lucro:

1. a CCCC Bolívia encerraria seu exercício no dia 31 de março de cada ano, conforme estabelecido pela legislação boliviana, e ao invés de utilizar os balanços encerrados em 31 de março de cada ano, a fiscalização teria se utilizado balanços provisórios, levantados em 31 de dezembro de 2006, 2007 e 2008. Reputa terem sido inobservados os preceitos do art. 6º da IN SRF nº 213, de 2002, de que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, seriam elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. Ademais, ao utilizar balanços provisórios teriam sido tributados resultados irreais, conforme demonstração financeira de março de 2006 (doc. 15);

2. de acordo com a demonstração financeira ora anexada (doc. 18), diz que a CCCC EUA apurou prejuízo, e não lucro, em 31 de dezembro de 2006.

Para bem elucidar a questão, cumpre trazer à lume os preceitos que regem a matéria da legislação em vigor:

(...)

Com base nos preceitos legais acima, infere-se:

- que os lucros auferidos no exterior devem ser computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL das investidoras, sediadas no país, em 31 de dezembro de cada ano, quando são considerados disponibilizados;

*- que os lucros auferidos no exterior são os apurados nos **balanços das investidas, levantados no curso do ano-calendário**, e não necessariamente em 31 de dezembro.*

A interpretação adotada confirma-se nos preceitos da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002 (DOU de 08.10.2002), em que a matéria ficou assim regulamentada:

(...)

Cumpra também explicitar que é apenas aparente a contradição entre os preceitos do art. 6º, caput, da IN SRF nº 213, de 2002 de que “as demonstrações financeiras das (...) controladas (...) no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio” e do art. 25, §2º, I da Lei nº 9.249, de 1995, de que “os lucros auferidos por (...) controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão

*computados na apuração do lucro real com observância do seguinte (...) as (...) controladas deverão **demonstrar** a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira”.*

As normas da legislação brasileira a que se refere a Lei nº 9.249, de 1995, são apenas as normas de classificação das contas e subcontas, exatamente como previsto no §2º do art. 6º da IN SRF nº 213, de 2002, segundo o qual “as contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela (...) controlada (...) no exterior (...) deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira (...)”.

No mesmo sentido se pronunciou Douglas Yamashita, que ainda acrescentou a argumentação de que como, nos termos do art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil (atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), “as sociedades (...) obedecem à lei do Estado em que se constituírem”, no Brasil as demonstrações financeiras das sociedades controladas sediadas no exterior devem obedecer à legislação comercial do país de seu domicílio de constituição, sendo a legislação contábil brasileira e seus princípios contábeis geralmente aceitos aplicáveis apenas na inexistência de legislação contábil estrangeira, como corretamente previsto no art. 6º, §1º da IN SRF nº 213, de 1992.

Exemplifica ainda o Professor Douglas Yamashita:

“Nesse caso de aplicação da legislação contábil estrangeira, se o ano contábil de algum dos países das controladas for distinto do ano-calendário, valerão as demonstrações financeiras oficiais desse país, por exemplo, de outubro de 2008 a setembro de 2009. Aliás, o próprio art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 dispõe que “os lucros auferidos por controlada (...) no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora (...) no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”. O item 086 do Perguntas e Respostas do Capítulo XIX da DIPJ de 2009 confirma esse mesmo entendimento” [destaques do original].

Por oportuno, transcrevem-se também as disposições do Perguntas e Respostas, disponível no site da RFB:

086 – Como deverão ser considerados (para fins de apuração do lucro real) os lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas sediadas no exterior a partir do ano-calendário de 2002?

A partir de 1º/01/2002, os lucros auferidos por intermédio de controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados.

Defende a contribuinte que como a Sucursal Bolívia encerraria seu exercício no dia 31 de março de cada ano, conforme estabelecido pela legislação boliviana, as demonstrações

financeiras hábeis a amparar o procedimento seriam as relativas a 31 de março de 2006, 2007 e 2008, e não as apresentadas durante o procedimento fiscal que se referem a 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008.

Ademais, confrontando as informações constantes das demonstrações financeiras apresentadas à fiscalização e as agora juntadas à impugnação, tem-se apenas as seguintes informações:

CCCC - Sucursal Bolívia	Em bolivianos	Em reais	Fls.
Apresentados à fiscalização			
31/12/2006	22.972.445,21	6.143.222,38	210
31/12/2007	12.868.993,00	2.962.879,73	213
31/12/2008	(43.162.504,98)	(14.262.574,97)	216
Apresentados na Impugnação			
31/03/2005	(973.749,00)		701
31/03/2006	(1.583.995,00)		701

Da mesma forma, na demonstração financeira da CCCC Sucursal EUA apresentada com a impugnação (fls. 734 e seguintes), apesar de não estar em idioma nacional, verifica-se que se refere ao encerramento de 31/12/2006, em que teria sido apurado um prejuízo de US\$1.509,00. Entretanto, na documentação apresentada durante o procedimento fiscal, às fls. 273, a mesma empresa, no mesmo período, teria apurado um lucro de US\$280.787,00, que está sendo tributado nas presentes autuações.

Por oportuno, importa também consignar que nos termos da legislação em vigor, “as demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil” (art. 6º, §6º da IN SRF nº 213, de 2002).

Das dúvidas de fato a serem dirimidas pela prova diligencial

Considerando que a responsabilidade pelo suposto erro ocorrido relativamente às demonstrações financeiras hábeis a comprovar o lucro disponibilizado no exterior pela Sucursal Bolívia e Sucursal EUA, é da própria fiscalizada, deve o presente julgamento ser convertido em diligência, para que a autoridade fiscal competente:

- 1. proceda à intimação da contribuinte para fazer a prova do teor e da vigência do direito interno da Bolívia acerca do encerramento dos exercícios societários no dia 31 de março de cada ano;*
- 2. providencie a juntada aos autos de cópias das transcrições, efetuadas no Livro Diário da investidora sediada no Brasil, das demonstrações financeiras (balanços e demonstrações de resultado) da Sucursal Bolívia relativas aos períodos encerrados em março de 2006, 2007 e 2008;*
- 3. providencie a juntada aos autos de cópias das transcrições, efetuadas no Livro Diário da investidora sediada no Brasil, das*

demonstrações financeiras (balanços e demonstrações de resultado) da Sucursal EUA relativas ao período encerrado em 31/12/2006;

4. caso não tenha sido efetuada a transcrição das demonstrações financeiras no livro Diário da investidora, para que a contribuinte seja novamente intimada a apresentar as demonstrações financeiras hábeis a comprovar os lucros apurados no exterior pela Sucursal Bolívia e Sucursal EUA nos anos de 2006, 2007 e 2008, e a justificar a apresentação de documentação inábil à fiscalização;

5. se manifeste conclusivamente acerca da validade material da documentação apresentada e suas repercussões nas bases de cálculo dos lançamentos em apreço;

6. se dos exames realizados forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deve ser lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

3. Da compensação dos prejuízos apurados nos períodos anteriores

Segundo a defesa, a fiscalização não teria efetuado a compensação dos prejuízos apurados em períodos anteriores pela CCCC Bolívia e CCCC Colômbia:

1. teriam sido desconsiderados os prejuízos acumulados de 1996 a 2006 (doc. 15 e 16) da CCCC Bolívia, apesar de terem sido apresentadas as demonstrações financeiras à fiscalização, conforme termo de intimação nº 03, 2. CCCC Colômbia teria auferido prejuízo, no ano-calendário de 2005, desconsiderado pela fiscalização no lançamento, conforme demonstração financeira ora em anexo (Doc. 14);

A compensação de prejuízos apurados no exterior encontra-se assim disciplinada na IN SRF nº 213, de 2002:

(...)

Conforme termo de intimação nº 03 (fls. 321/322), em 24/11/2011 (AR de fls. 323), a contribuinte foi especificamente intimada a apresentar as demonstrações financeiras da Sucursal Bolívia, CC Ecuador e da Constructora SUR - Peru, dos anos-calendário anteriores a 2006, caso existissem prejuízos passíveis de compensação. Caso contrário, a contribuinte deveria apresentar declaração assinada pelo representante legal da empresa, consignando a ausência de prejuízos anteriores.

Em resposta, a empresa apresentou a documentação de fls. 325/376, na qual se verificam nas demonstrações de resultado dos exercícios, desde o encerramento de 31/03/1996, os

seguintes resultados (em bolivianos) da Construcciones y Comercio Camargo Correa S.A. – Sucursal Bolívia:

	CCCC - Bolivia	Fls.
31/03/1996	946.991,00	327
31/03/1997	(6.802.305,00)	327
31/03/1998	(711.222,00)	330
31/03/1999	1.802.033,00	333
31/03/2000	(6.527.375,00)	333
31/03/2001	(2.322.784,00)	336
31/03/2002	(1.351.038,00)	339
31/03/2003	(559.755,00)	342
31/03/2004	(533.296,00)	345
31/03/2005	(977.369,00)	348
31/03/2006	(1.583.995,00)	351

Além de as demonstrações dos resultados dos períodos apontarem prejuízos em quase todos os anos, confirmam-se nos balanços patrimoniais os registros crescentes dos Prejuízos Acumulados. Todavia, entre 2004 e 2005 (fls. 347)

houve uma expressiva redução da conta Prejuízos Acumulados de 24.910.722,00 bolivianos para 977.369,00 bolivianos, devido a uma redução do Capital Social de 27.106.353,00 para 2.529.623,00 bolivianos.

A fiscalização somente teria admitido o prejuízo de 977.369,00 bolivianos da demonstração de resultado do ano-calendário de 2005, de fls. 348, porque o valor seria idêntico ao valor dos Prejuízos Acumulados, informado no Balanço Patrimonial do mesmo período (fls. 346/347).

Entretanto, tal motivação é desprovida de sentido, na medida em que desconsidera o fato de que o resultado (lucro ou prejuízo) apurado no período deve ser regularmente transferido para a conta patrimonial de “lucros ou prejuízos acumulados”, e a correspondência entre os valores do resultado do período e da conta patrimonial representativa dos resultados acumulados de períodos anteriores é exceção e não regra, como quis fazer crer a motivação adotada pela fiscalização.

Juntamente com a impugnação, a contribuinte traz a cópia do Parecer da Auditoria Independente sobre as demonstrações financeiras da Sucursal Bolívia de 31 de março de 2006 e 2007 (fls. 729 e seguintes), nas quais se verifica no Patrimônio Líquido, os seguintes Resultados Acumulados: Prejuízo Acumulado de US\$316.945,00 em 2006; e Lucro Acumulado de US\$1.293.693,00 em 2007.

Na demonstração de resultados, consta a apuração de prejuízo de US\$196.282,00 em 2006, e lucro de US\$1.610.638,00 em 2007.

Foram também trazidas as demonstrações financeiras da Sucursal Colômbia, relativas aos exercícios financeiros

encerrados em 31 de dezembro de 2004 e 2005, auditadas pela Deloitte (fls. 684 e seguintes), nas quais teriam sido apurados os seguintes prejuízos em milhares de pesos: em 31 de dezembro de 2004, 71.140,00; e 31 de dezembro de 2005, 222.279,00 (fls. 688). No termo de verificação, a fiscalização se pronunciou expressamente sobre a inexistência de prejuízos de períodos anteriores a serem compensados, em função das informações constantes do Balanço Patrimonial de 31/12/2006, apresentado no curso do procedimento fiscal de fls. 171/173, em que no Patrimônio Líquido, constam apenas as contas Capital Social e Lucros Acumulados.

Das dúvidas de fato a serem dirimidas pela prova diligencial

Novamente a questão não se resolve sem que sejam confirmados os prejuízos de períodos anteriores das Sucursal Bolívia e Colômbia, constantes das demonstrações de resultado do exercício, apresentadas juntamente com a impugnação, em confronto com as demonstrações financeiras regularmente transcritas no livro Diário da contribuinte autuada.

Nesse contexto, deve o presente julgamento ser convertido em diligência, para que a autoridade fiscal competente:

1. providencie a juntada aos autos de cópias das transcrições, efetuadas no Livro Diário da investidora sediada no Brasil, das demonstrações financeiras (balanços e demonstrações de resultado) das Sucursais Bolívia e Colômbia relativas aos períodos encerrados antes do ano-calendário de 2006, em que apurados prejuízos passíveis de compensação com os lucros ora tributados ex-officio;

2. caso não tenha sido efetuada a transcrição das demonstrações financeiras no livro Diário da investidora, para que a contribuinte seja novamente intimada a apresentar as demonstrações financeiras hábeis a comprovar os prejuízos apurados no exterior pelas Sucursais Bolívia e Colômbia em períodos encerrados antes do ano-calendário de 2006;

3. intime também a contribuinte a justificar a divergência de informações entre as demonstrações financeiras da Sucursal Colômbia, relativas aos exercícios financeiros encerrados em 31 de dezembro de 2004 e 2005, auditadas pela Deloitte (fls. 684 e seguintes), nas quais teriam sido apurados prejuízos em milhares de pesos, respectivamente, de 71.140,00 e 222.279,00 (fls. 688) e as informações constantes do Balanço Patrimonial de 31/12/2006, apresentado no curso do procedimento fiscal de fls. 171/173, em que no Patrimônio Líquido, constam apenas as contas Capital Social e Lucros Acumulados, sem qualquer informação de Prejuízos Acumulados de anos anteriores;

4. se manifeste conclusivamente acerca da validade material da documentação apresentada e suas repercussões nas bases de cálculo dos lançamentos em apreço.

Em 16/12/2013, a fiscalização elaborou o Relatório de Diligência de fls. 1727/1731, no qual assim se pronunciou sobre as questões levantadas pelo órgão julgador:

Foi emitido em 16/01/2013 o MPF-Diligência nº 0818500 2013 00041 na Construções e Comércio Camargo Corrêa S/A com o propósito de promover entre outros, a comprovação do teor das Demonstrações Financeiras encerradas no período de 31/12/2006 a 31/12/2008 da Sucursal Bolívia, da Demonstração Financeira encerrada em 31/12/2006 da Sucursal EUA e a comprovação dos prejuízos apurados no exterior pelas Sucursais Bolívia e Colômbia em períodos encerrados antes de 2006 passíveis de compensação, conforme solicitação do Presidente da 7ª Turma/DRJ/SP1 (fls.971/981).

Efetuei as diligências necessárias, cujas conclusões são relatadas a seguir:

Da incidência da Convenção Internacional celebrada para evitar Dupla Tributação entre o Brasil e o Equador

Das dúvidas de fato a serem dirimidas pela prova diligencial

É importante esclarecer que o que está sendo tributado não são os dividendos a serem pagos pela CC Ecuador Ing à Construções e Comércio Camargo Correa S/A e sim os lucros auferidos no exterior pela controladora brasileira Construções e Comércio Camargo Correa S/A por intermédio de sua controlada domiciliada no exterior a CC Ecuador Ing.

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual 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 exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

É importante consignar que as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, não podem ser interpretadas ou empregadas como um tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos.

*Tais acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale, assim, dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não tem a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, evitar a **dupla tributação jurídica internacional**.*

A legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira, segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica.

Este entendimento foi consolidado na Solução de Consulta Interna nº18 - COSIT, de 08 de agosto de 2013 cuja conclusão transcrevo abaixo:

(...)

Vale ressaltar que a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado em países estrangeiros, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira (Construções e Comércio Camargo Correa S/A) por intermédio de sua controlada domiciliada no exterior (CC Ecuador Ing) e que se considera disponibilizado na data do balanço, conforme art. 74 da MP nº 2.158- 35.

Das demonstrações financeiras utilizadas para determinação da base tributável

Das dúvidas de fato a serem dirimidas pela prova diligencial

1. No curso da fiscalização nos foram apresentadas as demonstrações financeiras da Sucursal Bolívia datadas de 31 de dezembro de cada ano fiscalizado. Na impugnação foram apresentadas as demonstrações financeiras encerradas em 31 de março. Com o intuito de esclarecer quais seriam as demonstrações financeiras que espelhassem os efetivos resultados apurados pela Sucursal Bolívia no período fiscalizado foi solicitado ao contribuinte através do Termo de Intimação nº 01 a apresentação da prova do teor e da vigência do Direito Interno da Bolívia a cerca do encerramento dos exercícios societários.

*Como resposta ao Termo de Intimação nº 01 (fls.991/993) o contribuinte esclareceu que “no anseio de atender à fiscalização no prazo estabelecido, equivocadamente apresentou os balancetes da referida empresa datados de 31 de dezembro, os quais, porém, não espelhavam o correto resultado dessa empresa, já que nos termos da legislação boliviana, o exercício financeiro se encerra em 31 de março, e não 31 de dezembro”. O contribuinte apresentou também o Decreto Supremo nº 24051 (Reclamento al Impuesto a Las Utilidades) que estabelece em seu artigo 39 a data de **31 de março de cada ano para o encerramento do ano financeiro das empresas industriais** (fls. 1067/1096).*

2. No Termo de Intimação nº 01 foi solicitado ao contribuinte as cópias das folhas do Livro Diário onde foram transcritas as demonstrações financeiras da Sucursal Bolívia. Em resposta (fls.991/993) o contribuinte esclarece que as demonstrações

*financeiras das empresas sediadas no exterior nas quais mantém investimento ainda **não foram transcritas nos seus Livros Diário.***

3. No Termo de Intimação nº 01 também foi solicitado as cópias das folhas do Livro Diário onde foram transcritas as demonstrações financeiras da Sucursal EUA. A resposta foi a mesma do item anterior.

4. O contribuinte apresentou as demonstrações financeiras hábeis a comprovar os lucros apurados no exterior pela Sucursal EUA (fls.1112/1125) e pela Sucursal Bolívia (fls.1289/1716), documentos notariados e consularizados.

Quanto à apresentação de documentos inábeis durante a fiscalização o contribuinte esclareceu que com relação à Sucursal Bolívia apresentou equivocadamente os balancetes datados de 31 de dezembro no lugar dos balanços em 31 de março, conforme já citado no item 1 acima. Já em relação à Sucursal EUA esclarece que durante a fiscalização foi fornecido um balanço provisório, sendo certo que, na impugnação, foi apresentado o balanço final e correto, devidamente auditado (fls. 991/993).

5. **Os documentos trazidos pelo impugnante ao processo são hábeis para comprovar os resultados apurados no exterior pelas Sucursais Bolívia, Colômbia e EUA.** As repercussões destas novas informações nas bases de cálculo dos lançamentos estão detalhadas na conclusão.

6. Dos exames realizados não foram verificadas incorreções, omissões ou inexatidões que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência.

Da compensação de prejuízos apurados nos períodos anteriores

Das dúvidas de fato a serem dirimidas pela prova diligencial

1. No termo de Intimação nº 01 foi solicitado Cópia das folhas do Livro Diário do contribuinte onde foram transcritas as demonstrações financeiras das empresas controladas no exterior 'Sucursais Bolívia e Colômbia' relativas aos períodos encerrados antes do ano calendário de 2006 em que foram apurados prejuízos passíveis de compensação com lucros apurados em períodos subsequentes. Em resposta (fls.991/993) o contribuinte esclarece que as demonstrações financeiras das empresas sediadas no exterior nas quais mantém investimento ainda não foram transcritas nos seus Livros Diário.

2. O contribuinte apresentou as demonstrações financeiras hábeis a comprovar os prejuízos apurados no exterior pelas Sucursais Bolívia (fls. 1240/1288) e Colômbia (fls.1128/1215) em períodos encerrados antes do ano calendário de 2006, documentos notariados e consularizados.

3. *Com relação a Sucursal Colômbia o contribuinte esclarece que (fls. 991/993) 'a divergência de informações entre as demonstrações financeiras da Sucursal Colômbia, relativas aos exercícios financeiros encerrados em 31 de dezembro de 2004 e 2005, auditadas pela Deloitte (fls.684 e seguintes), nas quais teriam sido apurados prejuízos em milhares de pesos, respectivamente, de 71.140,00 e 222.279,00 (fls.688) e as informações constantes do Balanço Patrimonial de 31/12/2006, apresentado no curso do procedimento fiscal de fls.171/173 decorreu do fato de a Camargo Corrêa ter apresentado à fiscalização, por equívoco, apenas balancete preliminar da CCCC-Colômbia. Referido equívoco só foi notado quando da apresentação da impugnação, ocasião em que apresentou a demonstração financeira final e correta da referida empresa, a qual estava devidamente auditada'.*

4. *Os documentos trazidos pelo impugnante ao processo são hábeis para comprovar os resultados apurados no exterior pelas Sucursais Bolívia, Colômbia e EUA.*

As repercussões destas novas informações nas bases de cálculo dos lançamentos estão detalhadas na conclusão.

Conclusão

1. SUCURSAL EUA

O contribuinte apresentou documentação hábil que comprova a apuração de prejuízo no ano calendário de 2006 no valor de US\$ 1.509,00.

Desta forma não existem lucros auferidos no exterior pela Sucursal EUA passíveis de tributação no Brasil no período fiscalizado.

2. SUCURSAL BOLÍVIA

O contribuinte apresentou as demonstrações financeiras encerradas em 31 de março de 2006 e 2007. Abaixo quadro comparativo dos valores constantes nas Demonstrações Financeiras da Sucursal Bolívia apresentadas na fiscalização (encerradas em 31/12) e as apresentadas durante esta diligência (encerradas em 31/03) para os anos calendário de 2006 e 2007.

<i>ANO</i>	<i>Apresentado na Fiscalização</i>	<i>Apresentado na Diligência</i>
2006	22.972.445,21	(1.568.292,00)
2007	12.868.993,0	14.097.534,00

**valores em bolivianos*

O contribuinte apresentou também durante esta diligência as demonstrações financeiras encerradas em 31 de março dos anos calendário de 1996 a 2005 que comprovam um saldo de prejuízo acumulado no ano-calendário de 2005 no valor de 17.046.001,00 bolivianos conforme composição abaixo relacionada:

<i>ANO</i>	<i>Resultado</i>	<i>ANO</i>	<i>Resultado</i>
1996	946.991,00	2001	(2.322.784,00)
1997	(6.802.305,00)	2002	(1.351.038,00)
1998	(711.222,00)	2003	(559.755,00)
1999	1.802.033,00	2004	(546.797,00)
2000	(6.527.375,00)	2005	(973.749,00)

**Valores em bolivianos*

Os documentos trazidos pelo impugnante ao processo comprovam a existência de um saldo de prejuízos acumulados na Sucursal Bolívia no ano calendário de 2005 no valor de 17.046.001,00 bolivianos que somados ao prejuízo no ano calendário de 2006 no valor de 1.568.292,00 bolivianos superam o valor do lucro apurado no ano calendário de 2007 no valor de 14.097.534,00 bolivianos.

Desta forma não existem lucros auferidos no exterior pela Sucursal Bolívia pas síveis de tributação no Brasil no período fiscalizado.

3. SUCURSAL COLÔMBIA

Durante esta diligência nos foram apresentadas as demonstrações financeiras relativas aos anos calendário de 2003 a 2005 que comprovam um saldo de prejuízo acumulado no ano calendário de 2005 na Sucursal Colômbia no valor de 482.348.000,00 pesos colombianos conforme composição abaixo.

<i>ANO</i>	<i>Resultado</i>
2003	(112.404.000,00)
2004	(109.490.000,00)
2005	(260.454.000,00)

**Valores em pesos colombianos*

A taxa de câmbio em 31/12/2006 era de 0,0009549. Portanto o valor do prejuízo acumulado em 2005 em reais é de R\$ 460.594,10.

Os documentos trazidos pelo impugnante ao processo comprovam a existência de um saldo de prejuízos acumulados na Sucursal Colômbia no valor de R\$ 460.594,10 passíveis de compensação com o lucro apurado no ano calendário de 2006.

Encerrada a instrução processual, e tendo havido modificação na matéria tributável, concedemos o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação do Contribuinte em conformidade com os termos do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011.

Do aditamento à impugnação

A contribuinte foi cientificada do resultado da diligência, por via postal, em 19/12/2013 (AR de fls. 1734), e apresentou o aditamento à impugnação, de fls. 1735/1744, em 17/01/2014, na qual acrescenta as seguintes razões para afastar as exigências:

I - DO ERRO NA APURAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL E DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

7. No que refere às conclusões alcançadas pela fiscalização com relação à Sucursal EUA e à Sucursal Bolívia, quanto à inexistência de lucro tributável nos anos de 2006 e de 2007, respectivamente, a IMPUGNANTE manifesta sua total concordância.

8. Do mesmo modo, com relação à Sucursal Colômbia, a Impugnante também concorda com a conclusão da fiscalização de que há um saldo de prejuízo no valor de R\$ 460.594,10, passível de compensação com o lucro auferido em 2006, que não foi considerado pelo auto de infração.

II - DA APLICAÇÃO DO TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADO COM O EQUADOR

9. No tocante à aplicação do Tratado contra Dupla Tributação celebrado entre o Brasil e o Equador, a DRJ converteu o julgamento em diligência para questionar se os dividendos a serem pagos pela Sucursal Equador à IMPUGNANTE seriam tributados no Equador.

10. No que respeita ao referido determinação da DRJ, a fiscalização não apresentou uma resposta ao questionamento formulado, se limitando a alegar que os lucros da empresa equatoriana não violaria o tratado nos termos da Solução de Consulta Interna nº 18 - COSIT, de 8 de agosto de 2013.

11. Para além de não ter respondido ao questionamento formulado, a alegação feita pela fiscalização não prevalece, eis que é indiscutível a necessidade de observância ao artigo 7º do Tratado, o que impede a tributação dos lucros auferidos pela empresa do equatoriana.

12. Ora, o que pretendeu o Fisco Brasileiro ao formular a Solução de Consulta Interna nº 18 - COSIT, foi traçar manobras para o descumprimento dos tratados contra dupla tributação, os quais fazem lei entre as partes (*pacta sunt servanda*), especialmente, em virtude do dever de observância das normas internas da Administração Pública por meio dos agentes fiscalizadores e julgadores.

13. A afirmação da Solução de Consulta COSIT de que o artigo 74 da MP nº 2.156/2001 seria compatível com as disposições dos tratados contra dupla tributação é manifestamente improcedente.

14. Com efeito, a letra da lei interna que fundamenta a tributação (o art. 25 da Lei nº 9.249/95, para o qual remete expressamente o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01) alude expressamente à **adição ao lucro da pessoa jurídica brasileira dos próprios lucros auferidos**

por controladas e coligadas no exterior, independentemente de serem pagos ou creditados.

15. Ora, o § 7º do art. 1º da Instrução Normativa nº 213/02 ao estabelecer que ‘os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, **serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem**’, confirma que o objeto da tributação consiste no lucro da própria controlada ou coligada no exterior.

16. O mero fato de a legislação brasileira dispor que os lucros tributáveis são aqueles apurados antes do pagamento do imposto estrangeiro, ou seja, um valor superior ao dos próprios lucros que seriam passíveis de distribuição para o sócio no País, demonstra que o que se está tributando jamais poderia ser qualificado como um dividendo (que só se poderia admitir se se estivesse falando de lucros distribuíveis), mas que se trata do próprio lucro da entidade no exterior.

17. Tal sistemática de tributação significa, pois, o Brasil desprezar a personalidade jurídica das controladas estrangeiras para submetê-las ao mesmo tratamento dos estabelecimentos permanentes, arrogando-se uma competência tributária, quando o tratado é expresso em atribuir competência exclusiva ao Equador.

18. Ademais, o argumento da Solução de Consulta COSIT, no qual se fundamentou o relatório da diligência, de que não se aplica o tratado porque o sujeito passivo no Brasil é a IMPUGNANTE é um puro sofisma. É que o lucro que está sendo tributado pelo auto de Infração é o próprio lucro da empresa estrangeira, **tendo a lei brasileira eleito a IMPUGNANTE quase como uma responsável tributária, unicamente para viabilizar a tributação pretendida pelo Brasil.**

19. Portanto, ao contrário do alegado pelo relatório de diligência, o auto de infração tributa os lucros auferidos pela empresa no Equador, pelo que deve ser cancelado o auto de infração em face da aplicação do artigo 7º do Tratado.

20. Por outro lado, no que respeita o questionamento formulado pela DRJ, esclarece a IMPUGNANTE que o método de isenção dos dividendos previsto no artigo 23 do Tratado.

21. Com efeito, caso se admitisse que a legislação brasileira trata da tributação de um dividendo (ficto), ainda assim não poderia haver tributação de tais ‘dividendos’ provenientes de empresas equatorianas, tendo em vista que o Tratado Brasil-Equador obriga o Brasil a isentar de tributação tais ‘rendimentos’.

22. O Artigo 10 do referido Tratado consagra uma regra de competência cumulativa do país de domicílio da controlada/coligada (Equador) e do país de domicílio da controladora (Brasil). Dispõe, com efeito, o referido artigo:

(...)

23. Na sistemática dos tratados, todas as normas que prevejam uma competência cumulativa, como é o caso do referido Artigo 10, devem ser lidas em conjunto com as normas relativas aos métodos para evitar a dupla tributação que, no caso do Tratado com o Equador, estão enunciadas no Artigo 23.

24. Assim, conquanto o nº 1 do Artigo 10 do Tratado com o Equador estabeleça a possibilidade de tributação dos dividendos pelo país de residência do sócio (no caso, o Brasil), o seu Artigo 23, nº 2, ao tratar dos métodos para prevenir a dupla tributação, estabelece que os dividendos distribuídos pelas sociedades equatorianas detidas em mais de 10% por sociedade domiciliada no Brasil deverão ser isentos de tributação no Brasil.

25. Confira-se a clara redação do art. 23, nº 2 do Tratado Brasil-Ecuador:

‘2. Os dividendos pagos por sociedade residente de um Estado Contratante a uma sociedade residente do outro Estado Contratante detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado Contratante de acordo com as disposições da presente Convenção, serão isentos de imposto no outro Estado Contratante’.

26. Tenha-se presente que a correta interpretação do termo ‘são tributáveis’, aceita pela doutrina internacional, e acolhida pela OCDE, consiste em que tal expressão significa apenas a possibilidade de tributação pelo Estado da fonte e não o exercício efetivo dessa faculdade, como sucede na chamada cláusula “subject to tax”.

27. Ora, é nítido que a expressão, que em língua portuguesa foi formulada como ‘são tributáveis’, corresponde à expressão inglesa ‘may be taxed’ adotada pelo Modelo OCDE e que significa uma mera possibilidade de tributação¹.

28. Mais. Os Comentários do Comitê Fiscal da OCDE reafirmaram categoricamente esta interpretação no seu parágrafo 34 ao artigo 23A:

‘O Estado de residência deverá isentar os rendimentos e capitais que podem ser tributados pelo outro Estado, de acordo com esta Convenção, tendo ou não o direito de tributar sido efetivamente exercido pelo outro Estado. Este método é considerado o mais prático, uma vez que exclui a responsabilidade de o Estado de residência investigar a real orientação adotada pelo outro Estado quanto à tributação’².

29. Ora, a correta interpretação da expressão ‘são tributáveis’ ou ‘may be taxed’ como mera possibilidade ou potencialidade de tributação consiste numa solução prática para dispensar o Estado de residência de perquirir, junto ao Estado da fonte, se o poder de tributar foi ou não efetivamente exercido.

30. Portanto, a correta interpretação para a aplicação do método de isenção é que os rendimentos possam ser tributados (‘são tributáveis’) no Estado da fonte pagadora, sendo em realidade indiferente que este Estado tenha efetivamente tributado ou não os rendimentos.

31. Assim, o fato de o Equador tributar ou não os dividendos a serem pagos por um residente à uma empresa brasileira não é relevante para fins de aplicação do Tratado contra Dupla Tributação.

32. A partir dessa correta interpretação, torna-se fácil concluir que os ‘dividendos’ provenientes de empresa equatoriana estão isentos de tributação no Brasil, já que tais dividendos são tributáveis na Equador de acordo com o Tratado Brasil-Ecuador, mais precisamente de acordo com o nº 2 do Artigo 10 acima transcrito.

33. Assim, com relação ao questionamento da DRJ, não é relevante se os dividendos serão ou não tributados pelo Equador quando de seu pagamento à IMPUGNANTE para fins de aplicação do Tratado contra Dupla Tributação celebrado entre Brasil e Equador, razão pela qual o auto de infração também deve ser cancelado sob esse prisma.

III - DO RESULTADO DO JULGAMENTO DA ADI 2.588

34. Em 21.12.2001, a ADI nº 2.588 foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, com o objetivo de ver declarada a inconstitucionalidade do regime tributário previsto no artigo 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

35. Após mais de dez anos de julgamento da referida ação, este foi concluído no dia 10 de abril de 2013 pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, do qual resultaram três declarações com efeitos erga omnes:

(i) a declaração de inconstitucionalidade da tributação retroativa dos lucros de controladas e coligadas no exterior, apurados no período de 1996 a 2001, ao abrigo do parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01;

(ii) a declaração de inconstitucionalidade da tributação dos lucros de coligadas, domiciliadas em países não qualificados como 'paraísos fiscais'; e (iii) a constitucionalidade da tributação dos lucros de controladas, domiciliadas em 'paraísos fiscais'.

36. Isso significa que, com relação às referidas declarações de constitucionalidade ou inconstitucionalidade com efeitos erga omnes, a questão encontra-se definitivamente resolvida pelo Poder Judiciário.

37. Referida decisão possui efeitos vinculantes para todos, aplicando-se este entendimento a todos os processos judiciais e administrativos em curso em que a matéria é discutida, inclusive ao presente caso.

38. Isso porque, dentre os objetos do auto de infração está a exigência de IRPJ e de CSLL sobre os lucros auferidos pela Constructora Sur, domiciliada no Peru, cuja participação detida pela IMPUGNANTE é de 33%, configurando, portanto, coligação.

39. Assim, com relação à empresa Constructora Sur S/A, tendo em vista ser esta uma coligada domiciliada fora de 'paraíso fiscal' (Peru), a exigência do IRPJ e da CSLL relativa a essa empresa deverá ser cancelada em virtude da declaração de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158/2001 para empresas coligadas fora de 'paraíso fiscal' pelo STF no julgamento da ADI nº 2.588.

IV. PEDIDO

40. Diante das conclusões alcançadas pelo Relatório de Diligência, a IMPUGNANTE reitera as alegações constantes de sua impugnação, bem como seu pedido de que cancelado o auto de infração de IRPJ e de CSLL, determinando-se o cancelamento das exigências fiscais e o conseqüente arquivamento do processo administrativo instaurado.

O processo foi encaminhado a julgamento em 22/01/2014.

Às fls. 1747, foi juntado termo de ciência, vista e entrega de cópia integral deste processo e do processo apenso nº 18186.000012/2012-11.

Segundo a autoridade preparadora, o processo apenso foi formalizado em papel, para envio da documentação solicitada no procedimento de diligência, devido à impossibilidade de digitalização, por conter selos de autenticação apostos nas traduções.

Da segunda diligência

Em 19/02/2014, mediante Resolução nº 406 de fls. 1984/1987, esta Turma de Julgamento, por maioria de votos, converteu novamente o julgamento em diligência para que a pessoa jurídica fosse especificamente intimada a comprovar que as adições efetuadas ao lucro líquido, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31/12/2009 e 31/12/2010, se referiam aos lucros objeto dos lançamentos de ofício ora em discussão apurados pela controlada nos anos de 2006, 2007 e 2008.

Consta solicitação e recebimento de cópia integral, assim como vista do processo, pela pessoa jurídica, em 24/04/2014 (fls. 1991/1992).

A autoridade fiscal encarregada do procedimento de diligência, assim se pronunciou no Relatório de fls. 2205/2209:

Foi solicitado ao contribuinte, por meio do Termo de Intimação nº 01, proceder à exata vinculação/correspondência entre os valores dos lucros disponibilizados pela controlada, sediada na Colômbia, nos anos de 2006, 2007 e 2008 objeto dos lançamentos descritos no processo administrativo fiscal em epígrafe e os valores adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nas DIPJ 2010 e 2011.

Em resposta recebida em 06/06/2014 (fls. 2.173/2.176) o contribuinte esclareceu que com relação à DIPJ 2010, ano-calendário 2009, foi declarado na Ficha 09A, linha 07- “Lucros disponibilizados no exterior”, o valor de R\$ 13.858.279,80 e que o referido valor foi composto pelo montante de R\$ 9.716.700,00 recebido a título de dividendos pagos pela Construções e Comércio Camargo Corrêa S/A - Colômbia conforme Ata de Deliberação (fl. 499), bem como pelo valor de R\$ 4.141.579,80, pago a título de dividendos pela coligada no Peru, informação esta confirmada na Ficha 34 da DIPJ 2010.

Já com relação à DIPJ 2011, ano-calendário 2010, o contribuinte apresentou (fls. 2.201/2.202), demonstrativo do valor declarado na Ficha 09A, linha 07- “Lucros disponibilizados no exterior”, informando que o montante de R\$ 42.849.203,36 ali declarado é composto de lucros auferidos no exterior pela Construções e Comércio Camargo Corrêa S/A - Colômbia, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, conforme demonstrativo abaixo:

Ano	Valor em Reais
2007	1.161.455,91
2008	8.825.354,18
2009	32.862.403,26
Total	42.849.213,35

Abaixo analisarei a repercussão destas adições em cada ano-calendário autuado.

AC 2006

Nenhum documento trazido a este processo, tanto na impugnação quanto durante esta diligência, faz menção a qualquer valor disponibilizado nas DIPJ analisadas referentes a lucros apurados pela controlada sediada na Colômbia no ano-calendário de 2006. Portanto, não há que se falar em postergação de pagamento dos valores apurados neste ano-calendário. Nota-se que o valor apurado durante o procedimento fiscal de R\$ 9.525.403,46 é idêntico ao lançado na parte B do LALUR (fl. 2.111) e ao valor da demonstração financeira apresentada no curso desta Diligência (fl. 2.190). Ressalta-se, que este valor foi alterado para R\$ 9.064.809,36 no curso do procedimento de Diligência Fiscal realizada anteriormente.

AC 2007

O contribuinte disponibilizou o valor de R\$ 9.716.700,00 correspondente à 10.500.000.000,00 pesos colombianos, na DIPJ 2010 (AC 2009) a título de lucros apurados no ano-calendário de 2007. Estes valores são confirmados analisando-se os livros Diário (fls. 2.143/2.144) e o LALUR (fls. 2.111).

Na DIPJ 2011 (AC 2010) o contribuinte disponibilizou o valor de R\$ 42.849.203,36. Deste montante apenas R\$ 1.161.455,91 refere-se aos lucros apurados no ano-calendário de 2007 e correspondem à 1.232.957.375,00 pesos colombianos, valor verificado na Ata apresentada (fls. 500/501).

Portanto, o contribuinte disponibilizou nos anos-calendário de 2009 e 2010 um total de 11.732.957.441,00 pesos colombianos (10.500.000.000,00 + 1.232.957.375,00) relativos aos lucros apurados pela Construções e Comércio Camargo Corrêa - Colômbia no ano-calendário de 2007.

Entretanto, o valor apurado durante a fiscalização foi de 15.739.078.000,00 pesos colombianos. Deste montante, apenas 11.732.957.441,00 pesos colombianos foram disponibilizados nos anos-calendário de 2009 e 2010 conforme descrito acima.

Por conseguinte, há um saldo no valor de 4.006.120.559,00 pesos colombianos equivalente à R\$ 3.522.581,88, conversão feita com base na taxa de câmbio de 31/12/2007, referente aos lucros apurados no ano-calendário de 2007 ainda não oferecidos à tributação.

AC 2008

Na DIPJ 2011 (AC 2010) o contribuinte disponibilizou o valor de R\$ 42.849.203,36. Deste montante, apenas o valor de R\$ 8.825.354,18 refere-se aos lucros apurados no ano-calendário de 2008 e corresponde à 8.465.567.558,75 pesos colombianos.

O valor apurado durante a fiscalização foi de 9.959.463.000,00 pesos colombianos e, deste montante, 8.465.567.558,75 pesos colombianos foram disponibilizados no ano-calendário de 2010 conforme descrito acima.

Portanto, há um saldo no valor de 1.493.895.441,25 pesos colombianos equivalente à R\$ 1.557.386,00, conversão feita com base na taxa de câmbio de 31/12/2008, referente aos lucros apurados no ano-calendário de 2008 ainda não oferecidos à tributação.

Conclusão Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da PJ e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior deveriam ter sido considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual foram apurados.

O que, no presente caso, não ocorreu.

Na hipótese de se admitir a disponibilização dos lucros **em data posterior** à prevista no artigo 74 da MP 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, foram trazidos aos autos documentos que comprovam a disponibilização **postergada** dos lucros auferidos nos anos-calendário de 2007 e 2008 e os valores individualizados por ano-calendário encontram-se no demonstrativo abaixo:

Período de Apuração	Valor Apur.		Disponibilização		
	Pesos	Reais	2006	2007	2008
2006	9.492.940.996,00	9.064.809,36	-	-	-
2007	15.739.078.000,00	13.839.371,29	-	-	-
2008	9.959.463.000,00	10.382.740,18	-	-	-

Período de Apuração	Disponibilização		Total Disponibilizado		Saldo Não Disponibilizado	
	2009	2010	Reais	Pesos	Pesos	Reais
2006	-	-	-	-	9.492.940.996,00	9.064.809,36
2007	9.716.700,00	1.161.455,91	10.878.155,91	11.732.957.441,00	4.006.120.559,00	3.522.581,88
2008	-	8.825.354,18	8.825.354,18	8.465.567.558,75	1.493.895.441,25	1.557.386,00

Encerrada a instrução processual, concede-se o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação do contribuinte em conformidade com os termos do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011.

Conforme cópia de AR de fls. 2210, a pessoa jurídica foi cientificada do resultado da diligência, em 03/09/2014, e não apresentou aditamento à defesa, tendo sido o processo devolvido a esta Turma de Julgamento em 20/10/2014, e distribuído a esta Relatora em 23/10/2014.

Em sessão de 19 de novembro de 2014, a 7ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação.

Da decisão houve Recurso de Ofício, por força do limite de alçada.

Por seu turno, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação, e juntou novos documentos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, que constam das fls. 2.390 e seguintes.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Por força do longo relatório que descreveu o andamento processual até este momento, convém resumir as matérias que estão sob discussão.

A decisão de piso deu provimento parcial à impugnação da interessada para:

(i) cancelar os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os lucros auferidos pela empresa CSUR, por força da declaração de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP n. 2.158/2001 para empresas coligadas fora de "paraíso fiscal", conforme julgado pelo STF na ADI n.º 2.588;

(ii) reconhecer a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os lucros apurados em 2007 e 2008 pela CCCC-Colômbia;

(iii) compensar os prejuízos apurados em períodos anteriores pelas empresas CCCC-Colômbia, CCCC-Bolívia e CCCC-EUA, nos termos da IN/SRF n. 213/2002;

(iv) reconheceu a utilização dos demonstrativos financeiros errados pela fiscalização para apuração do resultado da CCCC-Bolívia.

Esses tópicos são objeto do Recurso de Ofício apresentado pela Delegacia de Julgamento de São Paulo.

Por seu turno, a Recorrente discute no voluntário quatro matérias, conforme segue:

a) Impossibilidade de tributação em razão do Tratado Brasil - Equador

Neste tópico, a Recorrente questiona a possibilidade de a legislação brasileira alcançar o resultado de empresa sediada no Equador, em suposta ofensa ao tratado firmado para evitar a bitributação, bem assim aduz que tal medida fere a Convenção de Viena e não encontra amparo jurídico.

Sobre a questão, já nos manifestamos em diversas oportunidades.

Em primeiro lugar, convém destacar que toda a argumentação jurídica trazida pela Recorrente, contrária à legitimidade e aos preceitos veiculados pelo artigo 74 da MP 2.158 em nada lhe aproveita neste julgamento, seja pela impossibilidade de se questionar, na esfera administrativa, a legalidade de norma vigente e eficaz, seja porque o STF já se pronunciou sobre a matéria.

Ademais, deve ser ressaltado o **próprio pedido parcial** de desistência formulado pela Recorrente nos autos do Mandado de Segurança em trâmite na Justiça Federal.

Com efeito, conforme consulta realizada no sítio do TRF da 3ª Região (fls. 2213/2218) houve homologação judicial da renúncia parcial ao direito sobre que se fundava a ação tão somente em relação à questão da legitimidade do regime tributário do *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, à vista de adesão ao programa de parcelamento fiscal disposto na Lei nº 12.865/2013.

A matéria aqui em discussão, portanto, restringe-se ao cotejo entre a referido artigo e as disposições dos tratados para evitar a bitributação.

Ao julgador administrativo cabe aplicar a lei posta, assim como nortear suas posições a partir de decisões paradigmáticas dos tribunais superiores, quando claramente aplicáveis ao caso em discussão.

Ademais, não se pode acolher qualquer tese de incompatibilidade entre o artigo 43 do CTN e o artigo 74 da MP 2.158, pois a redação do dispositivo do Código **confirma** o entendimento formulado pela fiscalização.

Vejamos.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifamos)

Ora, o comando do Código Tributário Nacional claramente **confere à lei** o poder de estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade dos rendimentos oriundos do exterior, e este é **exatamente o papel** do artigo 74 da MP 2.158, referendado em termos de legalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

A constitucionalidade do artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 já foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI n. 2.588, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas

sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função anti-evasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. (grifamos)

Como visto, o STF considerou **inconstitucional** o parágrafo único do artigo 74, **para afastar a retroatividade** veiculada pelo dispositivo, tanto para controladas e coligadas situadas em paraísos fiscais quanto para aquelas instaladas em países de tributação não favorecida.

Restou prejudicado, portanto, o seguinte comando:

“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”.

Por outro lado, foi **reconhecida a legalidade** do *caput* do artigo 74, vigente e aplicável ao tempo dos fatos, tanto assim que serviu de fundamento para a autuação:

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.

O quadro a seguir sintetiza o entendimento esposado pelo STF:

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia erga omnes e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Neste passo, convém traçar breves considerações sobre a tributação de lucros no exterior.

A Lei n. 9.249/95 instituiu, no Brasil, o regime de tributação universal, presente em quase todos os Estados desenvolvidos, segundo o qual devem ser tributados no país de residência da empresa o resultado obtido por filiais, sucursais ou controladas no exterior.

Trata-se do princípio da **renda mundial**, que busca atrair para o sistema tributário nacional lucros que, de outra forma, escapariam à competência pátria, notadamente quando se tratasse de empresas sediadas em países com tributação favorecida ou, ainda, nos casos de planejamento tributário internacional que tivessem por objetivo precípuo a fuga de capitais.

É legítima, portanto, a tributação de resultados auferidos no exterior, sendo que a norma funciona como verdadeiro imã, permitindo que o país exerça competência tributária em relação a fatos jurídicos produzidos fora do território nacional.

A interpretação da lei, todavia, transcende o mero aspecto gramatical, pois é evidente que o seu objetivo fundamental é o de capturar e tributar atividade econômica extraterritorial, mas que aproveita empresas residentes no país.

De se notar que igual raciocínio também se aplica às pessoas físicas (e nem poderia ser diferente), pois a construção deriva dos princípios constitucionais que devem informar o imposto de renda, como a **universalidade**, a generalidade e a progressividade.

E foi a partir dos preceitos constitucionais que o legislador decidiu trazer para a competência nacional os resultados obtidos no exterior. Desnecessário dizer que, para os lucros auferidos no país vige, desde sempre, o princípio da territorialidade, pelo qual aqui são tributados.

Nesse sentido o disposto no artigo 25 da Lei n. 9.249/95 e no artigo 1º da Lei n. 9.532/97:

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.

e

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro

líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

(...)

Constata-se, portanto, que não há qualquer vício ou mácula nos lançamentos efetuados pela fiscalização.

Na hipótese dos autos verifica-se, a partir dos instrumentos societários apresentados, que a pessoa jurídica Camargo Correa Ecuador S.A. - Ing. e Constr. foi constituída como **empresa controlada** da Recorrente, com sede no Equador.

Aduz a defesa que restaria violado o artigo 7º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre o Brasil e o Equador, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 4, de 20 de março de 1986, e promulgada pelo Decreto nº 95.717, de 11 de fevereiro de 1988.

Pois bem.

De plano, convém ressaltar que não se discute, nem nos autos nem tampouco no entendimento deste Relator, a supremacia dos tratados internacionais em relação à legislação interna, notadamente na seara tributária, por força do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

O que se deve analisar são os casos de compatibilidade ou conflito entre as normas domésticas e os acordos celebrados pelo país na ordem internacional.

Quando se aborda a questão, muitos intérpretes cometem um erro de premissa, pois buscam identificar nos tratados para evitar a bitributação **o fundamento para a exigência tributária**.

Em verdade, os tratados para evitar a bitributação, como o próprio nome declara, sempre veiculam **regras restritivas ou negativas de competência**, pois não lhes é dada a prerrogativa de estabelecer as hipóteses de tributação.

Em julgado desta Turma, sobre caso análogo ao dos autos, decidiu-se que os lucros auferidos por subsidiária da Petrobrás na Holanda deveriam ser tributados na controladora brasileira. Na época, acompanhei o voto vencedor do ilustre Conselheiro João Thomé pelas conclusões, justamente por entender que a validade da autuação carece de enquadramento nos conceitos do tratado.

Explico.

A regra geral dos tratados para evitar a bitributação é cristalina e se baseia na premissa de que cada Estado tributa o lucro da empresa nele residente (artigo 7). Este comando, por si só, é suficiente para se reconhecer a procedência da tributação, sem qualquer necessidade de se adentrar na discussão se a matéria tributável diz respeito efetivamente a lucros, royalties ou qualquer outra forma de rendimento.

Tratado Brasil - Equador - Artigo 7º:

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratantes 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 na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

A competência tributária é matéria constitucional no Brasil, de sorte que somente a lei brasileira pode sobre ela dispor (e não se trata de norma qualquer, mas somente aquelas com força de lei complementar, sempre que os critérios forem relativos à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, como determina o artigo 146, III, a, da CR).

Nesse contexto, não é papel dos tratados descrever ou fixar **regras positivas** de competência, mas apenas definir os limites de aplicação de tais normas, no intuito de se evitar múltiplas incidências.

Cada Estado tem plena competência para definir a base de cálculo e o conceito de lucro tributável, papel que no Brasil coube aos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da **disponibilidade econômica ou jurídica**:*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

*§ 1º A incidência do imposto **independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

*§ 2º Na hipótese de **receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade**, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifamos)*

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

O Código, com as alterações introduzidas em 2001, passou a entender como irrelevantes a denominação da receita ou do rendimento, bem como a sua localização. E mais,

atribuiu à lei a função de estabelecer as condições e o momento em que deva ser reconhecida a disponibilidade para fins de incidência.

E foi exatamente para cumprir esses objetivos que surgiu o artigo 74 da MP 2.158, cuja regra geral de disponibilização **foi julgada conforme** pelo Supremo Tribunal Federal:

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.

O comando foi introduzido para fixar o momento e as condições de disponibilidade dos lucros auferidos por controlada no exterior, na exata dicção do § 2º, do artigo 43 do CTN. Nem se argumente de que se trata de disponibilidade apenas jurídica, pois essa situação sempre foi hipótese de incidência do tributo e está expressamente prevista no caput do dispositivo.

O objetivo do artigo 74 foi evitar diferimentos ou postergações no reconhecimento de resultados no exterior, cuja tributação deva ocorrer no Brasil.

Frise-se: o que se tributa a partir do artigo 74 é o lucro da empresa residente no Brasil, nos exatos limites do que preceituam os tratados internacionais. Nesse sentido, não existe qualquer incompatibilidade entre as normas brasileiras e os tratados internacionais para evitar a bitributação, inclusive no acordo firmado com o Equador, pois a norma local estabelece a forma e o momento de incidência do IR e da CSLL.

É cediço que cada Estado tem competência para fixar seus próprios critérios de apuração do lucro e das respectivas bases de cálculo. Isso não é vedado pelos tratados internacionais, que não têm o condão de interferir no exercício da competência em função do critério territorial que alcança o residente. Cuida-se, aqui, de questão relacionada à soberania, que transcende a seara tributária e é reconhecida internacionalmente.

O que a legislação pátria fez foi estabelecer critérios que podem ser diferentes de outros países, inclusive no que tange ao conceito de lucro, regras de apuração e critérios de incidência tributária. Aliás, se as regras tributárias fossem idênticas em todos os países simplesmente não haveria necessidade de se celebrar tratados internacionais!

Ressalte-se que a legislação interna pode fixar critérios relativos ao lucro, conforme expressamente reconhece o artigo III.2 do tratado:

2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão ou termo que não se encontre de outro modo definido terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante no que respeita aos impostos que são objeto da presente Convenção, a não ser que o contexto imponha uma interpretação diferente. Caso os sentidos resultantes sejam opostos ou antagônicos, as autoridades

competentes dos Estado Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a interpretação a ser dada.

A apuração do lucro no Brasil é diferente daquela nos demais países. Isso em nada fere ou colide com o teor dos tratados, desde que o objeto da tributação seja a empresa residente. O que se veda é a tributação da empresa estrangeira, o que efetivamente não ocorreu.

No caso em discussão, a autoridade reconheceu a importância dos tratados, aplicou corretamente a legislação brasileira que rege a matéria e constatou a existência de valores tributáveis a título de IRPJ e CSLL, de sorte que não há reparos a fazer em relação à autuação, seus fundamentos ou conclusões.

A análise do artigo 7º da Convenção Brasil-Ecuador nos leva a concluir que os lucros de um Estado Contratante são tributáveis nesse Estado, embora o texto não estabeleça o conceito de lucro para as empresas residentes em cada país.

Assim, entendo ser necessário aplicar o disposto no artigo III.2 ao norte transcrito, de forma suplementar, a fim de se observar o conceito de lucro conforme previsto pela **legislação interna** do Estado contratante, situação, aliás, reconhecida pelo próprio professor Alberto Xavier quando da análise do § 2º do art. 3º da Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação da renda (que o Brasil utiliza como referência para os tratados da espécie):

*De tudo isto resulta que o § 2º do art. 3º não reveste o alcance de uma cláusula geral de reenvio para o direito interno, como regra subsidiária de interpretação e aplicação do tratado, como pretende Vogel, antes estabelece o círculo excepcional de hipóteses restritas, em que o direito fiscal interno pode ser utilizado para definir expressões não definidas no tratado, como, por exemplo, '**lucro**' ou 'controle direto ou indireto'. (XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7. edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 136.)*

Nesse cenário, devemos concluir que o conceito de lucro deve ter como referência a legislação brasileira, já amplamente mencionada, sem qualquer contraste com as regras do tratado, que não veiculou expressamente o conceito que se busca na legislação pátria.

Daí a perfeita sintonia entre as normas de incidência brasileiras, já convalidadas pelo STF, e as limitações jurídicas e territoriais veiculadas pelos tratados.

Inexiste conflito ou antinomia, pois a legislação brasileira entende que os lucros são disponibilizados aos sócios na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior, o que significa que a apuração do lucro alhures implica o oferecimento à tributação no Brasil, na exata proporção da participação da empresa residente no país em suas controladas estrangeiras.

Diante de todo o raciocínio apresentado, entendo, ainda, que não prospera a tese de defesa, no sentido de que os valores recebidos do Equador não poderiam ser tributados por força da isenção concedida pelo artigo 23 do Tratado.

Ao contrário da tese de defesa, já nos manifestamos que os tratados não vinculam regras de competência, pois essas são originárias da Constituição e foram elaboradas soberanamente pelo Brasil.

Em que pesem opiniões ou julgados em sentido distinto, já declaramos ser irrelevante a qualificação jurídica atribuída pelas partes, posto que na hipótese em análise o que foi autuado pela fiscalização foi o lucro no exterior, como se depreende do seguinte excerto (destacaremos):

É importante esclarecer que o que está sendo tributado não são os dividendos a serem pagos pela CC Ecuador Ing à Construções e Comércio Camargo Correa S/A e sim os lucros auferidos no exterior pela controladora brasileira Construções e Comércio Camargo Correa S/A por intermédio de sua controlada domiciliada no exterior a CC Ecuador Ing.

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual 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 exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

É importante consignar que as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, não podem ser interpretadas ou empregadas como um tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos.

Tais acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale, assim, dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não tem a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, evitar a dupla tributação jurídica internacional.

A legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira, segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica.

Entendo, a título de argumentação, que não houve qualquer desrespeito à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, matéria que, aliás, escapa à competência deste Conselho. Na hipótese de qualquer signatário dos tratados considerar que a legislação

interna ofende os seus termos, cabem o instituto da denúncia ou eventual recurso à Corte Internacional de Justiça.

No que tange à CSLL todo o **raciocínio desenvolvido é exatamente o mesmo.**

Não se pode olvidar que o artigo 11 da Lei n. 13.202/2015 resolveu, (corretamente, no entendimento deste Relator e de grande parte da doutrina) a antiga questão sobre a pertinência da CSLL nos tratados para evitar bitributação em que a contribuição não fora expressamente prevista:

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.

Portanto, a controvérsia está resolvida, e os preceitos relativos aos tratados devem ser estendidos à CSLL.

Contudo, isso em nada altera a situação dos autos, pois todo o raciocínio desenvolvido ao longo deste voto é no sentido de **absoluta compatibilidade** entre as normas nacionais e as limitações impostas pelos tratados, ou seja, o reconhecimento da aplicabilidade do artigo 74 à espécie conduz, automaticamente, à tributação tanto do IRPJ quanto da CSLL, nos termos lavrados pela fiscalização.

Como visto, a regra sob análise foi considerada conforme pelo STF, de sorte que os lucros auferidos por controlada no exterior devem ser computados na base de cálculo dos dois tributos.

b) Da impossibilidade de aplicação da SELIC em relação à postergação

Neste passo, entende a Recorrente que a aplicação da SELIC na hipótese de postergação fere a legislação:

Foi o que se sucedeu com relação à CCCC-COLÔMBIA, cujos lucros apurados em 2007 e em 2008 foram objeto de distribuição de dividendos para a RECORRENTE nos anos de 2009 e 2010, fato esse reconhecido pela própria decisão recorrida.

Com efeito, o v. acórdão recorrido reconheceu a postergação do pagamento dos tributos nos períodos posteriores, aplicando os acréscimos moratórios (juros SELIC) com fundamento no art. 62 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, entre a data em que entendeu ter havido a disponibilização dos lucros (com base no art. 74 da MP nº 2.158/01) e a data em que a RECORRENTE efetivamente submeteu tais lucros à tributação no Brasil (anos de 2009 e 2010, com base na sentença judicial).

Sucedede que, ao apurar o valor correspondente aos juros de mora devidos entre a data da apuração dos tributos e data do seu recolhimento, a autoridade julgadora tratou-os como diferença de tributo e aplicou sobre os mesmos a correção pela Selic, violando o disposto no artigo 6º, parágrafo 7º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, in verbis:

"§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência."

Não assiste razão à Recorrente.

Em primeiro lugar porque ela mesma, apesar de dizer que não se submete ao regime geral do artigo 74, por força da ação judicial em andamento, a esta renunciou parcialmente, em relação à questão da legitimidade do regime tributário do *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, à vista de adesão ao programa de parcelamento fiscal disposto na Lei nº 12.865/2013.

Nesse sentido, correto o entendimento da decisão de piso, assim fundamentado:

O cálculo da parcela do IRPJ e da CSLL postergados deve observar os preceitos dos acima transcritos §§6º e 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos quais há previsão de incidência de juros de mora no curso do período em que ocorreu a postergação.

(...)

Os valores destacados serão considerados como IRPJ e CSLL postergados e excluídos da exigências.

A incidência dos juros de mora se fez nos termos de legislação de regência.

Lei nº 9.430, de 1996

Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não incidiu a multa de mora porque na data dos pagamentos ainda não havia transcorrido o prazo previsto no § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, verbis:

Débitos com Exigibilidade Suspensa

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Conselho: Em reforço à tese, não podemos olvidar o disposto na Súmula n. 4 deste

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Afasto, portanto, os argumentos da Recorrente.

c) Da compensação de lucros no exterior

Em caráter subsidiário, pleiteia a Recorrente a compensação de impostos recolhidos na Colômbia e no Equador.

Aduz a defesa que a decisão recorrida, ao entender pela impossibilidade de compensação dos valores pagos na Colômbia e no Equador, por ofensa aos preceitos normativos previstos no § 2º do artigo 26 da Lei n. 9.249/95, não analisou os documentos trazidos aos autos.

O mencionado dispositivo exige estabelece que:

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

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

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

A matéria também é regulada pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

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.

Em relação à possibilidade de compensação do imposto pago na Colômbia, a decisão de piso teceu os seguintes comentários, que acolhemos:

*No que tange à comprovação dos impostos pagos pela controlada sediada na Colômbia, a contribuinte trouxe aos autos documentos designados “Certificado de Retencion en la Fuente” (fls. 742/745, 749, 755/756) que, além de não atender aos preceitos normativos (consularização), **não faz prova da definitividade do imposto retido, ou seja, de que a retenção não se constituiu em mera antecipação do imposto devido, passível de ajuste no encerramento do período de apuração.***

*Entre os documentos apresentados, há também certificados de retenção, emitidos em favor de consórcios de empresas (fls. 746/748, 750/754, 757/763), em relação aos quais a prova do suposto imposto pago pela controlada **dependeria de mais***

elementos a referendar a participação e o percentual de participação da controlada no mencionado consórcio.

Os documentos abaixo relacionados, designados “Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales”, poderiam ser recebidos como hábeis à comprovação do pagamento porque reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira:

Fls.	Recibo Oficial	Ano	Quota	Valor Pago Em Pesos	Data	Taxa de câmbio ⁴	Valor Pago Em Reais
764 e 811	4907727102021	2008	1/5	341.711.000,00	23/11/2010	0,0009160	313.007,28
769 e 805	4907671590325	2008	1/5	403.640.000,00	17/02/2009	0,0009041	364.930,92
775 e 806	4907675645702	2008	2/5	744.890.000,00	21/04/2009	0,0009409	700.867,00
780 e 807	4907675990268	2008	2/5	56.556.000,00	23/04/2009	0,0009607	54.333,35
786 e 808	4907679998632	2008	3/5	686.954.000,00	18/06/2009	0,0009435	648.141,10
793 e 809	4907685070419	2008	4/5	572.452.000,00	21/08/2009	0,0009148	523.679,09
799 e 810	4907689821018	2008	5/5	228.985.000,00	20/10/2009	0,0009108	208.559,54
							2.813.518,28

Entretanto, de notar que todos comprovantes se referem ao imposto pago no exterior relativos ao lucro apurado em 2008, e que de acordo com a conclusão do segundo procedimento de diligência, parte dos lucros apurados em 2008 teriam sido oferecidos à tributação em 31/12/2010.

*Na DIPJ 2011 (ano-calendário 2010), retificadora, apresentada em 20/10/2011 (fls. 1821 e seguintes), tem-se que, além de haver adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os lucros disponibilizados no exterior pela Sucursal Colômbia, no valor de R\$ 42.849.203,36 (Ficha 09A – Linha 07), no cálculo do IRPJ devido, **procedeu à dedução do imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital, no valor de R\$ 10.585.263,60 (Ficha 12A – Linha 14), não se podendo admitir duplicidade de utilização.***

De se notar que o fundamento adotado pela DRJ não diz respeito à validade formal dos documentos, mas ao aproveitamento em duplicidade dos valores.

A Recorrente não contesta esse argumento, apenas afirma que houve equívoco na decisão:

Ocorre que tal entendimento está equivocado tendo em vista que a autoridade julgadora considerou o valor do imposto recolhido no exterior informado na DIPJ 2011, valor este que corresponde ao imposto recolhido no ano de 2010 e não no ano de 2008, como deveria.

Ora, se a fiscalização entende ser o tributo devido no ano de apuração dos lucros (2008) e não no momento de sua distribuição (2010), para fins de compensação deve ser considerado o tributo recolhido no exterior no ano de apuração dos lucros, ou seja, em 2008.

Isso também resulta do fato de que os valores oferecidos à tributação em 2010 correspondem aos dividendos pagos à RECORRENTE, os quais já são líquidos do valor de impostos,

não correspondendo aos lucros propriamente ditos. Estes dividendos sim são compostos pelos lucros apurados em 2008.

Assim, é inequívoco o direito da RECORRENTE de ter compensado no Brasil o imposto recolhido à Colômbia no ano de 2008, já que a RECORRENTE apresentou o comprovante reconhecido pelo órgão arrecadador da Colômbia, devidamente consularizada e com tradução juramentada.

Destacamos, mais uma vez, que não se trata, em relação a 2008, de questão formal, mas da duplicidade de aproveitamento dos valores, razão pela qual não merece reparos a decisão recorrida, como bem observado pela Fazenda Nacional em contrarrazões:

Relevante notar que a recorrente não nega que teria havido a duplicidade, o que afastaria o fundamento apresentado pela DRJ/SPO para não reconhecer o direito à compensação. Isso evidencia que a contribuinte, de fato, utilizou os créditos referentes a tributos pagos no exterior no momento em que ofereceu os lucros à tributação no Brasil, ou seja, no ano de 2010. Dessa forma, mostra-se incabível a pretensão da recorrente de utilizar os tributos pagos no ano de 2008, pela controlada residente na Colômbia, na apuração do IRPJ e da CSLL devidos nos anos-calendário de 2008 e 2010.

No que tange aos valores relativos a 2006 e 2007 entendo que não basta a Recorrente, neste momento processual (em que os documentos apresentados podem ser considerados intempestivos, à luz do que dispõe o Decreto n. 70.235/72), apenas juntar aos autos diversos documentos, sem demonstrar, mediante planilhas e cálculos apropriados, qual seria o seu suposto direito de crédito.

Aqui, é indubitoso que o direito à compensação exige que o Contribuinte demonstre, de forma cabal e inequívoca, a existência, pertinência e os valores passíveis de utilização, e a simples juntada ao processo de alguns documentos não satisfaz tal exigência.

Ressalte-se que no Recurso Voluntário não há qualquer menção em relação ao valor, à legislação aplicável no exterior, à taxa de câmbio ou qualquer outro indicativo objetivo do quanto se pretende compensar. Não cabe ao fisco, neste momento, realizar qualquer cálculo ou investigar a legislação do país de origem.

Não se pode olvidar que a ausência de documentos foi observada **nas duas vezes em que houve diligência para que a autoridade fiscal se manifestasse**, de sorte que não assiste razão à interessada e, portanto, não há como acolher o pedido de compensação.

Em relação ao valores recolhidos no Equador assim se manifestou a DRJ:

No caso da documentação apresentada relativa aos impostos pagos pela controlada no Equador foram apresentados documentos designados “Servicio de Rentas Internas – Consulta de Declaraciones – Detalle del Formulario” (fls. 819/822), cujo conteúdo não é possível precisar devido a serem praticamente ilegíveis, mas que, por certo, não atendem à exigência de serem reconhecidos simultaneamente pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Igualmente, não fez prova a defesa de que os documentos apresentados correspondem ao previsto na legislação do Equador, como documento hábil de arrecadação.

Com efeito, alguns dos novos documentos trazidos aos autos, com tradução juramentada e consularizados, continuam ilegíveis (veja-se, a título de exemplo, os docs. de fls 2.449 e seguintes), de sorte que não há como acolhê-los como aptos a comprovar o direito de compensação pleiteado pela interessada.

d) Juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9.430/96:

*Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifamos)

*Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão **acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta**, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifamos)*

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)

Aplicável, ainda, a inteligência da Súmula CARF n. 04:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

e) Do Recurso de Ofício

No que se refere à matéria objeto do Recurso de Ofício, cumpre observar:

i) Correta a decisão de cancelar a autuação IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros auferidos pela empresa CSUR - Peru, dado o efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade do artigo 74 da MP n. 2.158/2001 para empresas **coligadas, como na hipótese**, residentes em países de tributação não favorecida.

ii) Pelo já exposto neste voto, confirma-se o entendimento de postergação do IRPJ e da CSLL relativos aos períodos de 2007 e 2008, quanto aos lucros apurados pela CCCC-Colômbia.

iii) Aceita-se como correta a compensação de prejuízos apurados pelas empresas CCCC-Colômbia, CCCC-Bolívia e CCCC-EUA, nos termos da decisão recorrida e das diligências efetuadas, em observância às regras previstas pela IN SRF n. 213/2002.

Nesse sentido, ratificamos as conclusões da decisão de primeira instância, que deve ser integralmente mantida.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento, assim como voto por NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Processo nº 16561.720057/2011-74
Acórdão n.º **1201-001.779**

S1-C2T1
Fl. 47
