



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

Processo nº 16561.720057/2013-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.648 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2017
Matéria Auto de Infração
Recorrente KLAAS SCHOENMAKER & FILHOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DE SOCIEDADES CONTROLADAS LOCALIZADAS NO EXTERIOR, EM PAÍS SEM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. CONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal declarou constitucional (sem eficácia *erga omnes* e sem efeito vinculante) o artigo 74 da MP 2.158-35/2001, que trata da tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, localizadas em países sem tributação favorecida.

LUCROS NO EXTERIOR. COLIGADA. PAÍS SEM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. POSIÇÃO DO STF.

Segundo entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2.588, é inconstitucional a tributação, no Brasil, do resultado apurado em empresa coligada sediada em país sem tributação favorecida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL. DIVERGÊNCIA DE VALORES. ÔNUS DA PROVA COMPETE AO SUJEITO PASSIVO.

Cabe ao sujeito passivo comprovar, mediante registros contábeis e documentação de suporte idônea, eventual erro na determinação dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL. A ausência de comprovação legitima a utilização dos valores constantes nos sistemas da Receita Federal, que reproduzem as declarações enviadas pelos próprio interessado.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para deduzir do montante tributável a parcela relativa ao resultado da coligada KEBOL BV, residente na Holanda. Os Conselheiros Luis Henrique e Luiz Paulo acompanharam o Relator pelas conclusões.

(documento 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, Luiz Paulo Jorge Gomes e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

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

Decorrente do trabalho de fiscalização realizado na pessoa jurídica indicada, relativo aos anos-calendário de 2008, 2009, 2010 e 2011, foram lavrados em 24/06/2013 (AR à fl. 295) o Auto de Infração do Imposto de Renda (fls. 250 a 252) e o Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 270 a 273). O crédito tributário total lançado foi de R\$ 19.607.663,86 (dezenove milhões, seiscentos e sete mil, seiscentos e sessenta e três reais e oitenta e seis centavos), conforme abaixo demonstrado (fl. 249):

IMPOSTO DE RENDA	7.173.785,77
JUROS DE MORA	1.702.984,32
MULTA PROPORCIONAL	5.380.339,33
TOTAL IRPJ	14.257.109,42

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	2.690.860,54
JUROS DE MORA	641.548,49
MULTA PROPORCIONAL	2.018.145,41
TOTAL CSLL	5.350.554,44

TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	19.607.663,86
-----------------------------	---------------

Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora encontram-se às fls. 286 a 294 (Termo de Encerramento) dos autos e são a seguir resumidos.

Informa a Autoridade Fiscal que, nos anos-calendário examinados, o Contribuinte detinha participação em duas empresas no exterior: 1) Agropecuária Nacunday SRL (Paraguai), com 89% do capital, 2) Kebol BV (Reino dos Países Baixos, Holanda), com 50% do capital.

Através dos balancetes da Agropecuária Nacunday SRL apresentados pelo Contribuinte, verificou-se a existência de lucros auferidos nos anos-calendário de 2008 e 2010, e prejuízos no ano-calendário de 2009. Em 2010, foram distribuídos dividendos no montante de G\$ 96.437.349.095, valor superior ao lucro registrado nos exercícios, conforme pode ser atestado quando examinada a redução do patrimônio líquido em relação ao capital social.

Sobre isso, a explicação prestada pelo contribuinte foi a de que:

*“percebemos que o contador no Paraguai lançou junto com o valor dos dividendos um valor que veio em caráter de empréstimos para a empresa Klaas Schoenmaker & Filhos Ltda; em 20/10/10, do qual segue em anexo comprovante de fechamento de câmbio no Brasil”
"Sendo assim, os valores que estão lançados no balanço da empresa Agropecuária Nacunday SRL no Paraguai deveriam ser retificados, e após a retificação do Patrimônio líquido será de G\$ 21.445.771.319,00”.*

O contrato de câmbio enviado pelo Contribuinte para documentar a diferença localizada foi de US\$ 3.560.000,00, que equivale a R\$ 5.961.220,00, valor aproximado de G\$ 1.325.46.498,00 (sic).

Quanto a Kebol BV, a análise dos balancetes apresentados mostra que houve lucro nos 4 anos fiscalizados.

Verificadas as Declarações de Imposto de Renda e livros de apuração do Lucro Real dos anos-calendário envolvidos,

apurou-se que nenhum valor foi oferecido à tributação a título de lucros auferidos no exterior.

Em resposta ao questionamento a respeito da não inclusão dos lucros para fins de tributação, o contribuinte afirmou que:

"Na legislação do imposto sobre a renda o artigo 388 que determina que "o valor do investimento na data do balanço (art. 387, I) deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento". O § 1º desse artigo é expresso em determinar que "os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento e não influenciarão as contas de resultado" e o §2º, por sua vez, é expresso em determinar que tais dividendos não sejam computados na determinação do lucro real da investidora."

Para a Autoridade Fiscal, a tese do Contribuinte não procede, pois o conteúdo de lucros em controladas e coligadas no exterior está capitulado nos artigos 394 do Regulamento do Imposto de Renda, com fundamento na Lei nº 9.249, de 1995, que diz que os lucros auferidos por controladas no exterior, a serem computados na apuração do lucro real da controladora brasileira, deverão ser apurados segundo as normas da legislação brasileira, para, em seguida, serem adicionados ao lucro líquido da controladora brasileira.

Os lucros auferidos por controladas no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, também se sujeitam à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme determina o art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001.

Posteriormente, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, determinou que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior fossem considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tivessem sido apurados.

A Autoridade Fiscal esclareceu em seguida que o Brasil não mantém acordos para evitar a dupla tributação com o Paraguai. Assim, o tema da dupla tributação apenas se aplica aos lucros auferidos pela Kebol BV, instalada na Holanda, país este signatário de acordo de tributação com o Brasil.

Discorreu a Autoridade Fiscal 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 a isenção de impostos.

Tais acordos e convenções visam evitar a dupla tributação jurídica.

O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, firmado entre dois Estados, não tem apenas a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu (deles) território. O tratado em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, evitar a dupla tributação jurídica internacional, que está definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”.

Para a Autoridade Fiscal, isso quer dizer que a pretensão do Fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado na Holanda, mas sim sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira.

Citou o parágrafo 1º do artigo 7 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em matéria de Imposto sobre a Renda e o Capital Brasil-Holanda (Decreto nº 355 de 2 de dezembro de 1991), para concluir que a legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior 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 (Klaas Schoenmaker), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica.

Ao final, a Autoridade Fiscal apresentou a tabela de fl. 293 com os lucros apurados pela controlada Kebol B V a serem tributados; e a tabela de fl. 294 com os lucros apurados na empresa Agropecuária Nacunday a serem tributados, referentes aos quatro anos-calendário fiscalizados (2008 a 2011).

O Enquadramento legal encontra-se detalhado às fls. 250 a 284 dos autos.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do auto de infração em 24/06/2013 (AR à fl. 295), o Contribuinte apresentou impugnação às fls. 298 a 312 em 23/07/2013 (fl. 298). A seguir, a síntese da defesa apresentada.

Inicialmente, a Impugnante defende a exclusão do lucro real dos valores auferidos no exterior pela sua controlada Agropecuária Nacunday SRL, sediada no Paraguai, lastreada no art. 22, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598/77, reproduzido no art. 388 do RIR/99.

Para a Impugnante, o procedimento adotado para avaliar o investimento relevante que possui na empresa controlada Agropecuária Nacunday SRL, situada no Paraguai, de não incluir no lucro real os valores de dividendos, encontra apoio no § 1º do artigo 388 do RIR, reproduzindo as disposições do artigo 22 do Decreto-Lei 1.598, de 1977.

Em seguida, citou entendimentos doutrinários e jurisprudencial favoráveis a sua tese.

Continuando, a Impugnante afirma que a questão foi recentemente resolvida pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em 10/04/2013, a Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI).

Nesse julgamento, a Suprema Corte decidiu (1) que as controladas situadas em paraísos fiscais estão sujeitas ao artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35, mas (2) as coligadas e controladas fora de paraíso fiscal ou países com tributação favorecida não estão sujeitas ao artigo 74 da referida Medida Provisória, sendo ele inconstitucional nesse caso.

O Paraguai e a Holanda não constam das listas dos países considerados paraísos fiscais (Instrução Normativa 188/2002) ou países com tributação favorecida (Instrução Normativa 1.037/2010). Ressaltou a Impugnante que a empresa Kebol BV não se trata de empresa “holding”, e essa prova ou mesmo alegação não foi feita pelo autor do auto de infração.

Como o auto de infração baseia a cobrança do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Impugnante no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, essa cobrança , após o julgamento do Supremo Tribunal Federal citado, não pode subsistir, porque referida disposição legal é inconstitucional e, portanto, foi , simplesmente, banida do mundo jurídico.

Observou que esse julgamento ocorreu com eficácia erga omnes e efeito vinculante. No caso da empresa Kebol BV, a mesma não distribuiu qualquer lucro para a Impugnante, sendo certo que essa acusação não aparece no auto de infração nem em seus anexos.

No presente caso, foi tributado o lucro apurado pela referida empresa, tributação essa com base no malsinado artigo 74 da MP 2.158-35/2001.

Da tese defendida, entende a Impugnante que deva ser declarada a insubsistência do auto de infração quando lançou IRPJ e CSLL sobre o valor dos dividendos recebidos da Agropecuaria Nacunday, bem como do resultado positivo da empresa Kebol BV. No primeiro caso, em virtude da utilização do método da equivalência patrimonial para reconhecer os resultados auferidos da empresa paraguaia, há de serem neutros com relação ao lucro real da pessoa jurídica investidora, conforme preceitua o artigo 22, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598, de 1977, em pleno vigor, e artigo 388 do RIR.

A Impugnante aborda, na continuação da defesa apresentada, a parte da autuação em que foi acusada da compensação dos prejuízos da atividade rural em montante superior ao saldo desses prejuízos e, com isso, teria supostamente infringido o artigo 250, III, do RIR/99, que é a disposição legal que limita em 30% do lucro líquido ajustado a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

Argumentou que foi totalmente ignorada, neste ponto, que a Impugnante dedica-se, com exclusividade, à atividade rural, à qual não se aplica o limite instituído pela Lei 9.065/1995, art. 15 e seu § único, reproduzido no artigo 250, III, do RIR. Essa dedicação exclusiva pode ser conferida com o objeto social da Impugnante constante do seu Contrato Social.

O artigo 512 do RIR é expresso em estatuir que a limitação de compensação não se aplica ao seu caso, ou seja, o percentual de 30% do lucro líquido não se aplica ao prejuízo verificado na atividade rural.

Com relação à CSLL, o limite também não se aplica à atividade rural, conforme Súmula CARF nº 53 citada pela Impugnante.

Com relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, o Auditor Fiscal em nenhum momento identificou o exercício de outras atividades diferentes da atividade rural. Em virtude da inexistência de qualquer limite para a compensação do prejuízo fiscal apurado na atividade rural com lucros da mesma atividade relativo a períodos posteriores, revela-se igualmente insubsistente a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tendo como fatos geradores a inobservância do referido limite de 30% (trinta por cento) face a sua inaplicabilidade à atividade rural.

A Impugnante também aponta imperfeições nos cálculos da base de cálculo apurada. Na folha 1 de 2 do “demonstrativo de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, lucro real”, está considerado que os prejuízos anteriores compensados eram de R\$ 1.072.694,99. Esse número é contestado pelo que figura no LALUR, enviado para a apuração do crédito tributário, cujo valor é de R\$ 2.175.555,76 e que em nenhum momento foi contraditado pelo autor do auto de infração.

O mesmo ocorre com os valores apurados para a constituição do crédito tributário referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Há divergência no valor da base negativa de prejuízos de anos anteriores com significativas alterações nos exercícios de 2009 e 2010, em função do saldo da base negativa.

A Impugnante anexa documentos (doc. 3) que recompõem os quadros com os valores corretos que deverão ser considerados caso mantidos os autos de infração.

Dos argumentos acima sintetizados, requereu a Impugnante que os Autos de Infração sejam julgados insubsistentes.

DA RESOLUÇÃO

Às fls. 381 a 391, consta a Resolução nº 431, de 31/03/2014, desta 3ª Turma da DRJ/SP, que converteu o presente julgamento administrativo em diligência. Abaixo, reproduzimos a parte final da Resolução.

Em linhas resumidas e naquilo que interessa à presente Resolução, a impugnação apresentada possui os seguintes pontos a serem analisados:

1. A Impugnante trouxe aos autos do processo o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI).

2. No citado julgamento, segundo a Impugnante, a Suprema Corte decidiu:

(2.1) que as controladas situadas em paraísos fiscais estão sujeitas ao artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35;

(2.2) que as coligadas e controladas que se encontram fora de paraísos fiscais ou países com tributação favorecida não estão sujeitas ao artigo 74 da referida Medida Provisória, sendo ele inconstitucional nesse caso.

3. O Paraguai e a Holanda não constam das listas dos países considerados paraísos fiscais ou países com tributação favorecida. A empresa Kebol BV não se trata de empresa “holding”.

4. Como o auto de infração baseia a cobrança do IRPJ e da CSLL no art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, essa cobrança, após o julgamento do Supremo Tribunal Federal citado, não pode subsistir, porque referida disposição legal é inconstitucional e, portanto, foi banida do mundo jurídico.

5. Observou que o julgamento ocorreu com eficácia erga omnes e efeito vinculante e, portanto, os autos de infração devem ser julgados insubsistentes.

6. A Impugnante defendeu a não limitação em 30% do lucro líquido ajustado da compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL, pois ela se dedica exclusivamente à atividade rural. O artigo 512 do RIR é expresso em estatuir que a limitação de compensação não se aplica ao seu caso; assim como, em relação à CSLL, o limite também não se aplica à atividade rural, conforme Súmula CARF nº 53.

7. A Impugnante apontou imperfeições nos cálculos da base de cálculo apurada:

(7.1) na folha “1 de 2” do “demonstrativo de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, lucro real”, está considerado que os prejuízos anteriores compensados eram de R\$ 1.072.694,99.

Argumenta que o valor que consta do LALUR é de R\$ 2.175.555,76 e que em nenhum momento foi contraditado pelo autor do auto de infração;

(7.2) o mesmo ocorreu com os valores apurados para a constituição do crédito tributário referente à Contribuição

Social sobre o Lucro Líquido. Há divergência no valor da base negativa de prejuízos de anos anteriores com significativas alterações nos exercícios de 2009 e 2010, em função do saldo da base negativa.

Conforme se depreende dos itens acima elencados, as análises a serem feitas implicam a realização de tarefas e mesmo atos típicos da fiscalização.

Assim, levando em consideração as questões levantadas pela Impugnante, deverão ser empreendidas as seguintes ações:

A) Quanto ao investimento mantido na empresa situada na Holanda, Kebol BV, verificar e atestar se esta é coligada ou se ela é controlada pela Impugnante Klaas Schoenmaker & Filhos Ltda.

B) Sobre as imperfeições nos cálculos das bases de cálculo apuradas do IRPJ e da CSLL, esclarecer o questionamento apresentado pela Impugnante.

Caso haja alguma alteração nos valores utilizados na autuação, elaborar demonstrativos com as alterações nos valores lançados.

Em relação aos procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal na diligência fiscal, cabe ao Contribuinte ora Impugnante a apresentação de todos os elementos que a Autoridade Fiscal entender necessários à realização da auditoria, conforme previstos na legislação tributária federal.

Ao final, deverá ser elaborado relatório conclusivo dos resultados da diligência/auditoria empreendida, com a solução das questões formuladas, incluindo os demonstrativos das bases de cálculo apuradas do IRPJ e da CSLL, antes e depois da diligência, bem como quaisquer outros esclarecimentos que a Autoridade Fiscal entenda pertinentes ao caso.

Em conclusão, voto no sentido de transformar em diligência o presente julgamento, com o encaminhamento dos autos do presente processo administrativo fiscal à Delegacia de jurisdição do Contribuinte, conforme exposto, para implementação das medidas propostas e outras que se fizerem necessárias, concedendo ao Contribuinte, após realização do trabalho, o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, de acordo com o art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

DA DILIGÊNCIA

A Autoridade Fiscal, através do “Termo de Intimação Inicial de Diligência” (fls. 394 e 395), solicitou do Contribuinte:

“1- CONTRATOS SOCIAIS E ATAS DA EMPRESA

KEBOL BV – desde o ano calendário 2007 até e inclusive o ano calendário de 2011. Indicar a quem pertence os 50% restantes do participação no capital desta empresa.

2- Na impugnação protocolada junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamentos – São Paulo I, contestando prejuízos compensados de R\$ 1.072.694,99, afirmando que o valor correto seria R\$ 2.175.555,76.

Tendo em vista que o valor por nós utilizado é o retrato das declarações de imposto de renda entregues à Receita Federal, demonstrar como é composto o valor reclamado.”

À fl. 397 dos autos, o Contribuinte assim respondeu à intimação:

(...)

Através do “Termo de Intimação nº 1 de Diligência” (fls. 399 e 400), em decorrência da resposta dada ao “Termo de Intimação Inicial de Diligência”, a Autoridade Fiscal solicitou novas informações, conforme abaixo:

“Na resposta enviada sobre a intimação inicial da diligência, V.Sas nos informaram que o outro sócio que detém os restantes dos 50 % de participação na Kebol S/A, chama-se KEMPES BEHEER B. V, assim questionamos:

a) Quem são os sócios da KEMPES BEHEER B V, ou ao menos que são os administradores desta empresa?

b) Como é possível uma empresa deter 50% de participação em outra em empresa e não ter qualquer documento, até mesmo para provar que detém os próprios 50%. Explicar?

c) A KLAAS SCHOENMAKER toma conhecimento dos movimentos financeiros, participa da indicação de gestores e participação em decisões, recebe permanentemente informações contábeis (por exemplo, os balancetes para exame e avaliação), alguma relação econômica financeira?

Questiono assim, porque detendo 50% é natural a participação na administração da sociedade, dada a relevância do investimento.

d) Que tipo de participação existe, ações (preferências ou ordinárias, com direito a votos ou não) ou quotas.

e) Indicar pessoas responsáveis pela administração, gerenciamento da Kebol BV.”

O Contribuinte entregou a seguinte resposta acerca das novas indagações (fl. 402):

(...)

Às fls. 403 a 406 dos autos, no “Termo de Encerramento de Diligência”, a Autoridade Fiscal teceu as seguintes considerações:

I- ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR, LUCROS RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL.

Neste capítulo o questionamento era sobre ser participação da diligenciada no capital da empresa KEBOL B V, sediada na Holanda, caracterizada como controlada ou coligada.

Para firmar a convicção se a participação tinha características de controlada ou coligada, intimamos inicialmente em 30/04/2014, para apresentação de contratos sociais e atas da empresa participada, bem como indicar quem são os sócios detentores do restante da participação (50%).

A resposta, nada esclarecedora, diz que: “Em atenção ao pedido de esclarecimento oriundo da correspondência datada de 30/04/2014 vimos reafirmar informação prestada anteriormente de que não possuímos contrato social e atas da empresa KEMPKES BEHEER B. V. bem, como que a Klaas Schoenmaker & Filhos Ltda, detêm 50 % da sociedade Kebol B. V.”

Na intimação de número 1, recepcionada pela contribuinte em 03/06/14, novamente inquirimos quem são os sócios da empresa KEMPKES BEHEER B V, ou na pior das hipóteses indicar quem são os administradores das Kebol S/A, porque, para nós, é inexplicável que a diligenciada detenha 50 % de participação em empresa no exterior e não possuir qualquer documento, até mesmo para provar que de fato tem a participação que alega.

Assim como, demonstramos ser incompreensível não informar que tipo participação, se ações (preferenciais ou ordinárias com direito a voto ou não)

ou quotas, quem são os responsáveis pelo gerenciamento da Kebol S/A e afinal quem remete informações como balanços, dividendos e etc.

Respondeu que: “Em atenção ao pedido de esclarecimento oriundo da correspondência data da 03/06/2014, vimos através desta, informar que, recebemos informações da Holanda referente ao quadro societário da empresa Kebol BV, cuja sociedade era composta por KEMPKES BEHEER BV com 50% e KLAAS SCHOENMAKER & FILHOS possuía 50%, neste momento também nos informaram que houve mutação no modelo societário, e que, hoje a composição tem outro formato, sendo a KLAAS SCHOENMAKER & FILHOS LTDA., única proprietária da empresa TERRA VIVA HOLDING B V, que por sua vez possui 50% de participação na empresa KEBOL HOLDING BV, e que, KEBOL HOLDING BV é única proprietária da empresa KEBOL BV.

A empresa KEBOL BV, tem também como sócia com 50%, a empresa Van Der Drift-Kempkes Holding BV, a qual detém a administração desta, e cujo sócios são Josef Johannes Martinus Van Der Drift e Anna Maria Van Der Drift-Kempkes.

Informamos também que, a documentação retratando a nova composição societária ainda não foi disponibilizada para a KLAAS SCHOENMAKER & FILHOS LTDA.”,

Como a resposta não comprova a alegação do contribuinte como sendo coligada, por isso, ou seja, pela ausência de informação, não nos restou outra forma senão considerar a disciplina determinada na Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades anônimas, especificamente no artigo 243, que estabelece em seus §§ 1º e 2º:

(...)

Assim diante do vácuo de informações, onde não há clara e documentada materialidade, considerando que não encontramos qualquer prova de influência na administração da Kebol B V pela Diligenciada, restou acompanhar literalmente os ditames da legislação societária que caracteriza tal sociedade holandesa como sendo empresa coligada, conforme se constata da leitura dos parágrafos 1º, 4º e 5º acima reproduzido, apoiado nos esclarecimentos contidos no Manual de Contabilidade por Ações. Diante da conclusão do parágrafo anterior, o auto de infração deve ser reduzido na sua base de cálculo dos lucros da Kebol BV, conforme descrito no quadro demonstrado no final deste relatório.

2- SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL

O contribuinte alega que o saldo de prejuízos fiscais é de R\$ 2.175.555,76. Intimado, logrou enviar cópia da página da parte B do Lalur onde aponta tal valor como saldo, ou seja não efetuou uma composição que pudesse ser comparado com o valor do prejuízo fiscal apontado na fiscalização.

Através de levantamento efetuado pelas Declarações de imposto de renda, constante do banco de dados da Receita Federal do Brasil, apresentado pelo contribuinte desde o ano calendário de 2000 até e inclusive o ano calendário de 2011, apontam pela correção do saldo de R\$ 1.072.694,99 como saldo dos prejuízos fiscais e das bases negativas da contribuição social, utilizados na apuração efetuada no auto de infração, conforme detalhado no anexo a este relatório.

Observo que a compensação integral dos prejuízos fiscais e bases negativas vem da origem da empresa e dos prejuízos apurados na área rural (art. 512 do RIR/99) porquanto não se aplica o limite instituído pelo 510 do RIR/99.

Portanto, mantenho o valor apontado no auto de infração, na ordem de R\$ 1.072.694,99, do qual faço prova pelo levantamento anexo.

Em seguida ao Termo acima reproduzido, a Autoridade Fiscal ainda contata o Contribuinte e solicita esclarecimentos sobre os saldos de prejuízos fiscais a compensar. Abaixo, transcrevemos essa solicitação (fl. 409):

(...)

Às fls. 423 a 430 dos autos, a Autoridade Fiscal elabora resumo final (no “TERMO DE ENCERRAMENTO DE DILIGÊNCIA I”) da diligência que realizou, tecendo considerações sobre as informações prestadas pelo Contribuinte e apresentando as bases de cálculo devidas após a consideração dos prejuízos e das bases negativas da CSLL.

A seguir, sintetizamos as principais considerações e os resultados apurados pela Autoridade Fiscal na diligência solicitada.

A Autoridade Fiscal intimou o Contribuinte a justificar as diferenças dos prejuízos fiscais e das bases negativas apurados. Após resposta apresentada, a Autoridade observou que o Contribuinte, na fase de diligência, apresentou números diferentes dos apresentados em sua peça impugnatória (ano calendário de 2007). Em seguida, elaborou novos quadros e intimou novamente o Contribuinte a justificar as diferenças encontradas.

Na resposta apresentada, o Contribuinte não justificou os números que apresentou com a documentação adequada, razão pela qual a Fiscalização considerou como corretos os números que apurou (para os anos de).

Outra diferença apurada refere-se a resultados não operacionais, os quais foram corrigidos, pois os mesmos só poderiam ser absorvidos por resultados da mesma origem.

No caso das bases negativas da CSLL, a Autoridade Fiscal esclareceu que, embora fosse impossível certificar o valor do ano calendário de 2009, diante da falta de apresentação da documentação comprobatória, o valor foi considerado próximo da realidade diante do apurado no banco de dados da Receita Federal do Brasil. As mesmas considerações foram feitas para os valores de 1998 e 1999.

Diante das considerações feitas, a Autoridade Fiscal apresentou os movimentos dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL, a partir dos dados contidos no banco de dados da RFB, conforme fls. 427 a 433 do “Termo de Encerramento de Diligência I”.

Em seguida, o processo foi encaminhado a esta Delegacia, para prosseguimento.

Não há nos autos manifestação do Contribuinte, o qual foi cientificado em 22/09/2014 (AR à fl. 431 dos autos).

Em sessão de 04 de dezembro de 2014, a 3ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os lançamentos efetuados.

Com a ciência da decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, de fls. 588 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.

A discussão nos autos envolve os seguintes pontos: **(a)** a tributação dos dividendos recebidos da controlada *Agropecuaria Nacunday*, residente no Paraguai; **(b)** a tributação do resultado da *KEBOL BV*, residente no Reino dos Países Baixos (Holanda), cuja procedência depende da qualificação da participação da autuada, se controladora ou coligada; **(c)** a compatibilidade da legislação pátria com os tratados para evitar a bitributação (no caso dos autos apenas em relação à Holanda, posto que com o Paraguai inexistente tratado) e **(d)** a glosa realizada pela Fiscalização, sobre a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, cujo montante é questionado pela Recorrente.

Faremos, portanto, uma análise tópica dos pontos controvertidos.

a) Da tributação dos dividendos recebidos do Paraguai

Em relação a este primeiro tópico, aduz a Recorrente que detém 89% de participação na *Agropecuaria Nacunday*, residente no Paraguai, e que o tratamento a ser conferido aos dividendos pagos deve ser o previsto no artigo 388 do Regulamento do Imposto de Renda (que reproduz o artigo 22, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.598/77), e não a tributação em bases universais utilizada pela fiscalização.

Não assiste razão à Recorrente.

O artigo 388 do RIR/99 estabelece que:

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

§ 1º Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22, parágrafo único).

§ 2º Quando os rendimentos referidos no parágrafo anterior forem apurados em balanço da coligada ou controlada levantado em data posterior à da última avaliação a que se refere o artigo anterior, deverão ser creditados à conta de resultados da investidora e, ressalvado o disposto no § 2º do art. 379, não serão computados na determinação do lucro real.

§ 3º No caso do parágrafo anterior, se a avaliação subsequente for baseada em balanço ou balancete de data anterior à da distribuição, deverá o patrimônio líquido da coligada ou controlada ser ajustado, com a exclusão do valor total distribuído.

Conquanto a Recorrente defenda a aplicação do § 1º ao norte transcrito, a evolução da sistemática de tributação de lucros no exterior alterou o entendimento sobre a matéria.

Com efeito, 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;

(...)

Como bem destacado pela Fazenda Nacional em contrarrazões:

Contudo, a atual sistemática brasileira no âmbito da tributação de lucros auferidos no exterior é diferente daquela existente no momento em que foi editado o art. 22 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Para demonstrar a mudança ocorrida no ordenamento jurídico brasileiro, cumpre examinar a evolução histórica da legislação sobre o assunto. Primeiramente, merece destaque o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, que exige a inclusão dos resultados auferidos no exterior - por meio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas - na apuração do lucro das empresas residentes no Brasil. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explicita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da consagração do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988.

Diante disso, tem-se que o mencionado dispositivo legal introduziu o regime de tributação universal da renda das pessoas jurídicas residentes no país, provocando uma mudança de paradigma no modelo de tributação do IRPJ e da CSLL - que antes era orientado pelo critério da territorialidade.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deu continuidade à mudança de paradigma iniciada com o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Esse aspecto é facilmente perceptível no próprio texto do caput do art. 74, que ao fazer menção à "determinação da base cálculo do IRPJ e da CSLL" remete para o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Por seu turno, a doutrina também reconhece essa relação entre os dispositivos acima citados, a exemplo de Luís Eduardo Schoueri. Portanto, é

possível afirmar, com tranquilidade, que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, visava igualmente submeter as pessoas jurídicas residentes no Brasil ao critério da universalidade da tributação da renda.

Nesse contexto, o resultado apurado no Paraguai pela sociedade controlada **deve ser oferecido à tributação no Brasil**, nos exatos termos da legislação de regência e com suporte no entendimento do Supremo Tribunal Federal, que apreciou a matéria na ADI n. 2.588, cujos efeitos analisaremos no próximo tópico.

Mantidos, quanto a este ponto, os lançamentos efetuados.

b) Da tributação do resultado da KEBOL BV e da compatibilidade entre a legislação pátria e o tratados para evitar a bitributação

Neste passo, cumpre-nos analisar a compatibilidade entre a legislação brasileira e os tratados destinados a evitar a bitributação, no caso o Acordo firmado entre Brasil e Holanda.

Sob o aspecto puramente teórico, convém destacar que 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.

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.

Nesse sentido, não se pode acolher a 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 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 antievasiva da normatização.

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

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

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

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

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.

A decisão de piso sintetizou o entendimento do STF num quadro bastante didático, que reproduzimos a seguir.

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia <i>erga omnes</i> 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

E aqui temos um ponto central da discussão travada nos autos, pois do quadro acima podemos concluir que o Supremo Tribunal Federal, quanto ao artigo 74 da MP 2.158-35, decidiu com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante:

(i) pela sua **inconstitucionalidade** quando a empresa investida for coligada e se localizar em país sem tributação favorecida; e

(ii) pela sua **constitucionalidade** quando a empresa for controlada e se localizar em país com tributação favorecida.

Nos demais casos, o Supremo considerou o artigo 74 constitucional, mas sem eficácia *erga omnes* e efeito vinculante.

Isso implica que o artigo 74 da MP 2.158-35 só foi considerado inconstitucional na hipótese de empresa **coligada localizada em país sem tributação favorecida**.

No caso de empresas **controladas**, o artigo 74 deve sempre ser considerado constitucional, **independentemente da empresa localizar-se em país com ou sem tributação favorecida**.

Esse entendimento foi convalidado em dois importantes julgados, os RE 541090/SC e RE 611586/PR, sendo que no primeiro analisou-se a situação de uma controlada residente em país sem tributação favorecida (hipótese dos autos), enquanto que o segundo versava sobre controlada sediada em *paraíso fiscal*.

Reproduzimos, por oportuno, as ementas dos dois precedentes:

RE 541090/SC

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros

auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte.

RE 611586/PR

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO "PARAÍSO FISCAL". MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para

as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. 3. No caso em exame, a empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como “paraíso fiscal”. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

No caso concreto há intenso debate sobre a natureza da participação de 50% que a Recorrente possui em empresa situada na Holanda.

Assim, considerando desde já possível, em tese, a tributação do resultado obtido na Holanda, independentemente da existência de tratado para evitar a bitributação, conforme orientação do STF e forte na argumentação que já utilizamos em diversos outros julgados, cabe-nos verificar se a participação da Recorrente, de 50% na sociedade KEBOL BV implica relacionamento como **coligada ou controlada**, pois o resultado de tal análise será determinante para a validade dos lançamentos efetuados.

Nota-se, da leitura dos autos, que embora intimada por diversas vezes a demonstrar a natureza de sua participação na empresa holandesa, bem assim a composição societária desta, a Recorrente sempre alegou, ao tempo da fiscalização, dificuldades em obter as informações e documentos pertinentes.

Por força disso houve a autuação, com base na premissa de que a Recorrente seria a controladora da sociedade com residência na Holanda.

Contudo, na impugnação a interessada defendeu que a relação com a sociedade estrangeira era na qualidade de coligada.

A Delegacia de Julgamento solicitou diligência para que, entre outras providências, a autoridade fiscal apurasse se o sujeito passivo era controladora ou coligada da empresa holandesa.

Em sua resposta, a autoridade fiscal assim se manifestou (destacaremos):

Para firmar a convicção se a participação tinha características de controlada ou coligada, intimamos inicialmente em 30/04/2014, para apresentação de contratos sociais e atas da empresa participada, bem como indicar quem são os sócios detentores do restante da participação (50%).

A resposta, nada esclarecedora, diz que: “Em atenção ao pedido de esclarecimento oriundo da correspondência datada de

30/04/2014 vimos reafirmar informação prestada anteriormente de que não possuímos contrato social e atas da empresa KEMPKE BEHEER B.V. bem, como que a Klaas Schoenmaker & Filhos Ltda, detêm 50 % da sociedade Kebol B.V.”

Na intimação de número 1, recepcionada pela contribuinte em 03/06/14, novamente inquirimos quem são os sócios da empresa KEMPKE BEHEER B V, ou na pior das hipóteses indicar quem são os administradores das Kebol S/A, porque, para nós, é inexplicável que a diligenciada detenha 50% de participação em empresa no exterior e não possuir qualquer documento, até mesmo para provar que de fato tem a participação que alega.

Assim como, demonstramos ser incompreensível não informar que tipo participação, se ações (preferenciais ou ordinárias com direito a voto ou não) ou quotas, quem são os responsáveis pelo gerenciamento da Kebol S/A e afinal quem remete informações como balanços, dividendos e etc.

Respondeu que: “Em atenção ao pedido de esclarecimento oriundo da correspondência data da 03/06/2014, vimos através desta, informar que, recebemos informações da Holanda referente ao quadro societário da empresa Kebol B V, cuja sociedade era composta por KEMPKE BEHEER B V com 50% e KLAAS SCHOENMAKER & FILHOS possuía 50%, neste momento também nos informaram que houve mutação no modelo societário, e que, hoje a composição tem outro formato, sendo a KLAAS SCHOENMAKER & FILHOS LTDA., única proprietária da empresa TERRA VIVA HOLDING B V, que por sua vez possui 50% de participação na empresa KEBOL HOLDING B V, e que, KEBOL HOLDING BV é única proprietária da empresa KEBOL BV.

A empresa KEBOL BV, tem também como sócia com 50%, a empresa Van Der Drift-Kempkes Holding B V, a qual detém a administração desta, e cujo sócios são Josef Johannes Martinus Van Der Drift e Anna Maria Van Der Drift-Kempkes.

Informamos também que, a documentação retratando a nova composição societária ainda não foi disponibilizada para a KLAAS SCHOENMAKER & FILHOS LTDA.”,

Como a resposta não comprova a alegação do contribuinte como sendo coligada, por isso, ou seja, pela ausência de informação, não nos restou outra forma senão considerar a disciplina determinada na Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades anônimas, especificamente no artigo 243, que estabelece em seus §§ 1º e 2º:

(...)

Assim diante do vácuo de informações, onde não há clara e documentada materialidade, considerando que não encontramos qualquer prova de influência na administração da Kebol BV pela Diligenciada, restou acompanhar literalmente os ditames da legislação societária que caracteriza tal sociedade

holandesa como sendo empresa coligada, conforme se constata da leitura dos parágrafos 1º, 4º e 5º acima reproduzido, apoiado nos esclarecimentos contidos no Manual de Contabilidade por Ações.

Diante da conclusão do parágrafo anterior, o auto de infração deve ser reduzido na sua base de cálculo dos lucros da Kebol B V. conforme descrito no quadro demonstrado no final deste relatório.

Nota-se, portanto, que a própria autoridade lançadora reconheceu, em diligência, que a interessada deveria ser tratada como **coligada** e, nesse sentido, recalculou os valores tributáveis.

Todavia, a decisão de piso trilhou **caminho diverso e decidiu manter integralmente a autuação**, sob o argumento de que caberia ao sujeito passivo fazer prova de sua condição de coligada.

As razões de decidir daquela instância foram assim apresentadas:

(...) em que pese os argumentos da Autoridade Fiscal, com eles não posso concordar. Na ausência de informações – não prestadas pelo Contribuinte – não se pode concluir se a empresa é coligada ou controlada.

Nos termos lavrados no curso da diligência realizada, a Autoridade Fiscal deixou claro seu inconformismo quanto à falta de esclarecimentos prestados pelo Contribuinte e também pela não apresentação da documentação solicitada.

Neste ponto, cabe indagar se a falta de certeza sobre a relação leva a considerar Kebol BV coligada, com a conseqüente exoneração do crédito tributário relativo aos lucros apurados pela empresa. Respondendo à indagação, entendo que não se pode fazer tal presunção e o lançamento deve ser mantido. Os tributos estão sujeitos ao princípio da indisponibilidade da coisa pública. Não se pode abdicar de um crédito tributário constituído por se “presumir” que uma empresa é coligada de outra, principalmente quando cabe a ela apresentar a documentação pertinente.

Pela legislação tributária vigente, a regra é a de que os lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior sejam tributados na investidora brasileira. Conforme decisão do STF, se a empresa for coligada e localizada em país sem tributação favorecida, não haverá tributação dos lucros, pois o STF decidiu pela inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35. Neste caso, entendo caber ao contribuinte provar ser a empresa localizada no exterior sua coligada. (grifamos)

No Recurso Voluntário, a interessada ratifica a condição de coligada e apresenta documentos com tradução juramentada (fls. 525 e ss.) que, em seu entendimento, comprovariam a relação mantida com a KEBOL BV.

Posteriormente, em petição de dezembro de 2015, a Recorrente trouxe aos autos versão consularizada de alguns desses documentos (fls. 588 e seguintes).

Dentre esses documentos destaca-se declaração dos representantes da KEBOL BV, que afirmam a condição de coligada da Recorrente (abaixo reproduzimos a versão sem consularização, idêntica à outra, cuja imagem permite melhor leitura do conteúdo).

O sr. Josef Johannes Martinus van der Drift e a sra. Anna-Marie van der Drift-Kempkes, na qualidade da sociedade KEBOL B.V., com sede em Delfweg 37, 2211 VK Noordwijkerhout, Postbus 304, 2180 AH Hillegom, Países Baixos, declaram que no decorrer dos anos de 2008, 2009 e 2010 a sociedade KLAAS SCHOENMAKER & FILHOS LTDA, doravante denominada KLAAS LTDA., com sede na Av. Rota dos Imigrantes, 605, Centro, Holambra-SP, Brasil, devidamente registrada junto ao CNPJ sob o nº 55.264.618/0001-50, no decorrer dos anos acima mencionados teve uma posição influente e relevante nas decisões da KEBOL D.V.

Esta relevância se deveu ao fato de que a KLAAS LTDA era e é proprietária de 100% da sociedade TERRA VIVA HOLDING B.V., localizada em Delfweg 37, 2211 VK Noordwijkerhout, Postbus 304, 2180AH Hillegom, Países Baixos, que por sua vez, era e é proprietária de 50% do capital da KEBOL HOLDING BV. Esta sociedade é proprietária de 100% do capital da KEBOL BV.

Portanto, todas as decisões importantes referentes à condução dos negócios da KEBOL BV só foram adotadas com o consentimento da KLAAS LTDA através de sua subsidiária integral, TERRA VIVA HOLDING B.V.

Visto que as informações acima representam o real acordo entre as empresas mencionadas, assino este documento para esclarecer, perante as autoridades brasileiras, a condição de sociedade coligada que caracteriza o relacionamento entre a KEBOL B.V. e a KLAAS LTDA.

Hillegom, Países Baixos - 16 de março, 2015

[assinatura]

Por: Kébol B.V.
sr. Josef Johannes Martinus van der Drift
Cargo: Diretor

[assinatura]

Por: Kébol B.V.
sra. Anna-Marie van der Drift-Kempkes
Cargo: Diretora

[carimbo e assinatura] sr. A.J. ROODHORST, Notário Público

Assim, a despeito das argutas observações da Fazenda Nacional, que em contrarrazões questiona a identidade de endereços (e provavelmente de partes / representantes) e demais características das empresas envolvidas, entendo **não ser possível afastar a declaração** feita pelos titulares da KEBOL BV, posto que os documentos preenchem os requisitos formais exigidos pela legislação brasileira.

Voto, portanto, por reconhecer a participação da Recorrente na sociedade estrangeira como **coligada**, à luz dos documentos acostados aos autos, o que impede a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35, neste caso declarado inconstitucional pelo STF.

Neste ponto, deve ser reduzido da base de cálculo autuada o valor relativo aos lucros da sociedade coligada KEBOL BV, aplicando-se a tabela recalculada pela autoridade fiscal ao término da diligência.

c) Da glosa efetuada pela fiscalização

A Recorrente contestou os números apurados quando da lavratura dos Autos de Infração, por entender que a autoridade fiscal se equivocara ao compensar os prejuízos.

Defende que o valor de R\$ 1.072.694,99 é contestado pelo que figura no LALUR, que fora enviado para a apuração do crédito tributário, cujo montante é de R\$ 2.175.555,76 e que igual erro também alcançou as bases negativas da CSLL.

A questão foi objeto de diligência, que intimou a Recorrente a apresentar e justificar os valores que julgava corretos.

Contudo, concluiu a fiscalização que **não houve comprovação do alegado**, o que ensejou a manutenção dos valores originalmente apurados, com base nos sistemas da Receita Federal:

Como a contribuinte não logrou documentar, no caso com a declaração do imposto de renda, colhemos cópia da ficha nº 9 – demonstração do lucro real – dos anos calendários de 1998 e 1999 fazendo prova que os números apurados pelo contribuinte (R\$ 113.753,34 e R\$ 503.928,09) não expressam a realidade. Assim os números que foram apresentados pela fiscalização estão corretos, ou seja, R\$ 1.779,04 e R\$ 285,92, para os anos calendários de 1998 e 1999 respectivamente.

Outra diferença apontada nos quadros está retratada no saldo de prejuízos fiscal de 1995, onde o contribuinte aponta o valor de R\$ 195.889,24 contra R\$ 155.687,16 (diferença 1) e também a movimentação dos anos calendários de 2003 a 2007, onde o contribuinte apresenta valor de R\$ 826.236,52 em confronto com o nosso valor apurado de R\$ 849.246,66, indica uma diferença de R\$ 23.010,47 (diferença 2).

As duas diferenças apontadas se referem a resultados apurados em resultados não operacionais, que somente pode ser absorvido por resultados da mesma origem, ou seja, não operacional.

No caso das bases negativas para contribuição social o contribuinte indica o saldo no ano calendário de 2009 de R\$ 668.338,35, todavia, fica impossível certificar dada a ausência de documentação comprobatória como declaração de imposto de renda, então consideramos os números próximos a realidade que é o apurado em nosso banco de dados da Receita Federal do Brasil.

Registre-se que os valores por nós levantados são dados extraídos da própria declaração de imposto de renda do contribuinte, ou seja, nada foi criado por nós.

As mesmas considerações acima elencadas devem, também, serem consideradas nas bases negativas da contribuição social, quanto aos resultados dos anos calendários de 1998 e 1999. Já com relação ao saldo inicial, observamos que o valor contido na parte B do Lalur como bases negativas de R\$ 668.338,35, diga-se sem demonstrar a sua composição, deixa dúvidas quanta ao valor alegado, senão vejamos:

Se do saldo apontado pelo contribuinte retirarmos prejuízos apurados entre 1996 a 1999 superaria o saldo apontado pelo contribuinte em aproximadamente R\$ 55 mil, incompatível quando comparado à evolução dos prejuízos fiscais acima demonstrados. Assim não vejo como fazer qualquer alteração no quadro já publicado quando do termo final apresentado em 08 de agosto de 2014. (grifamos)

Resta evidenciado que a Recorrente não comprovou os valores alegados nem conseguiu demonstrar a imprecisão das informações contidas em suas próprias declarações.

Também não procede a alegação de que não foram respeitados os procedimentos de compensação, como bem esclarece a decisão recorrida:

*Sobre o limite de 30%, pode-se verificar que a compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas **não foi limitada a 30%, sendo o valor compensado integralmente no ano de 2008**, razão pela qual a alegação da Impugnante é improcedente.*

*Quanto ao “item 002” da autuação, a infração não tratou, igualmente, de compensação de prejuízos da atividade rural em montante superior a 30%, mas sim em montante superior ao saldo que havia de prejuízos fiscais. **Ou seja, o saldo de prejuízos fiscais era zero, pois foi totalmente utilizado na compensação com a base de cálculo do ano de 2008.** (grifamos)*

Neste tópico, entendo que não merece reparos a decisão de piso.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por DAR-LHE parcial provimento, para deduzir do montante tributável a parcela relativa ao resultado da coligada KEBOL BV, residente na Holanda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator