



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

Processo n° 16561.720139/2013-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.199 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADA INDIRETA - APLICAÇÃO DE TRATADO
Recorrente AMBEV S/A (CNPJ 07.526.557/00001-00), SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DE ACÓRDÃO DA DRJ POR INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. DIFERENÇA ENTRE MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO E ACRÉSCIMO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A inovação do critério jurídico destacada pelo art. 146 do CTN representa a modificação completa dos critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora, o que não significa se concretizar quando a delegacia de piso apenas serviu-se de mais um argumento para a manutenção da autuação, e tal argumento não é o que suporta as razões de decidir do colegiado de 2º grau. Nulidade que se afasta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM CONTROLADA NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA NACIONAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 7º E DO ART. 10 C/C ART. 23 PAR. 4º DA CONVENÇÃO FIRMADA ENTRE O BRASIL E A ESPANHA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA.

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Assim, o art. 7º da convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada entre o Brasil e a Espanha, não se aplica ao caso concreto, pois a tributação recai sobre a empresa brasileira, e não sobre a empresa sediada na Espanha. Tampouco se aplica o art. 10 c/c art. 23 par. 4º da convenção, eis que sua aplicabilidade pressupõe a distribuição de

dividendos, que se sabe não ter ocorrido pela falta de reconhecimento, no balanço da controlada direta, do resultado da controlada indireta.

DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO. MOMENTO.

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 também definiu o marco temporal para determinação da base de incidência do imposto de renda na avaliação de ganho oriundo de lucro apurado por controlada estrangeira, que é a data do balanço no qual os lucros tiverem sido apurados.

CONTROLADA INDIRETA. CONSOLIDAÇÃO NO BALANÇO DA CONTROLADA DIRETA. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

A consolidação do balanço da controlada indireta na controlada direta é uma técnica fiscal que serve somente para apuração do lucro auferido no exterior. Em razão disso, a legislação a ser aplicada é a brasileira, a qual determina que, aos investimentos relevantes, aplica-se o método da equivalência patrimonial, independentemente daquilo que determina a legislação local da controlada direta.

APLICAÇÃO DE TRATADO ENTRE A CONTROLADORA E A CONTROLADA DIRETA. EXTENSÃO DO TRATADO À CONTROLADA INDIRETA.

O tratado para evitar a dupla tributação jurídica da renda não se aplica à controlada indireta sediada em país que não mantém acordo com o Brasil, mesmo que seja esta controlada por empresa sediada em país que mantenha tratado com o Brasil. A consolidação do balanço da controlada indireta na controlada direta é apenas uma técnica fiscal para apuração do lucro auferido do exterior, não tendo como propósito permitir a aplicação do tratado.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA ESTRANGEIRA. COMPROVAÇÃO.

Se não há prova concreta de prejuízo acumulado na subsidiária estrangeira, impende-se afastar argumento demandado pela recorrente.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO PELA CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. TRADUÇÃO PARA O VERNÁCULO, RECONHECIMENTO PELO ÓRGÃO ARRECADADOR E PELO CONSULADO DA EMBAIXADA BRASILEIRA NO PAÍS DE ORIGEM DO IMPOSTO PAGO.

Para que se reconheça e se considere valor de imposto pago no exterior, com fins de reduzir a tributação no Brasil, o documento de arrecadação advindo do exterior deve ser traduzido para o vernáculo, reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. Condição que não foi preenchida.

PREJUÍZO APURADO NO EXTERIOR. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL. DATA DA CONVERSÃO.

A data do câmbio para fins de conversão dos prejuízos apurados no exterior é aquela da apuração do resultado do período relativo à apuração do referido resultado negativo.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A CSLL incidente sobre lucros apurados no exterior tem a mesma base legal de incidência do IRPJ, conforme redação do art. 21 da MP nº 2.158-35/2001.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade da decisão recorrida. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da autuação e à aplicação do Tratado à CSLL. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto à forma de apuração e aproveitamento do prejuízo compensável na filial ASPEN. Vencido o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Lívia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), que, por meio do Acórdão 06-046.912, de 09 de maio de 2014, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo, por oportuno, o teor do relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

1. Trata-se de atuações relativas ao IRPJ e CSLL lavradas em decorrência da verificação da existência de lucros auferidos no exterior, entre 01/01/2010 e 31/12/2010, que não foram incluídos pela atuada na apuração do Lucro Real para o IRPJ e na Base de Cálculo da CSLL (fls. 552 a 558 e 559 a 566).

2. Afirma a autoridade administrativa (fls. 569 a 581) responsável pela lavratura que:

a) Verificou constar da DIPJ, referente ao ano-calendário de 2010 (Fichas 34 e 35), a informação de que a fiscalizada detinha, neste período, 3 (três) participações diretas estrangeiras em sociedades domiciliadas nos seguintes países: Espanha, Gibraltar e Ilhas Bahamas.

b) Sobre as participações referidas e seus respectivos resultados foram consignadas informações na DIPJ mencionada anteriormente, cujo teor pode ser resumido da seguinte forma:

Nome da Sociedade	País de Domicílio	Participação Direta	Lucro Líq. Antes do IR (R\$)
Aspen Equities Corporation	Bahamas	100%	24.568.102,60
Brahmaco Intern. Limited	Gibraltar	100%	470.181,45
Jalua S/A	Espanha	100%	-51.706.219,70

c) Nas fichas 09A (Demonstração do Lucro Real) e 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), foi adicionado ao resultado, ou seja, oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, a título de Lucros Disponibilizados no Exterior (linha 07), o valor de **R\$ 470.181,45**, o qual, como se observa, coincide com os lucros informados para a controlada Brahmaco International Limited (fl. 570).

d) A fiscalizada afirmou que sua controlada Aspen Equities Corporation possuía prejuízos acumulados a compensar, no ano-calendário de 2010, no montante de R\$ 104.101.298,28 (proveniente dos anos de 2002 a 2009);

e) No entanto, as cópias das demonstrações originais da Aspen Equities Corporation (Bahamas), referentes aos anos de 2002 a 2009, evidenciavam a quase completa compensação de prejuízos até 2008, remanescendo para o ano-calendário de 2010 apenas USD 1.155.616,56 (fl. 577);

f) Uma vez deduzido o valor USD 1.155.616,56, a Aspen Equities Corporation apresentava um resultado positivo, para o ano de 2010, no total de R\$ 23.668.332,89, importância esta não adicionada ao Lucro Real para o IRPJ e a base de cálculo da CSLL do respectivo período de apuração;

g) A atuada não observou o comando contido no § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213/2002 (fl. 578), oferecendo à tributação no Brasil, relativamente a Brahmaco International Limited (Gibraltar), um total de apenas R\$ 470.181,45 quando o lucro apurado por esta controlada foi de R\$ 800.947,34 (deste fato resultou a diferença não tributada de **R\$ 330.765,89**);

h) A empresa espanhola Jalua S/A apurou prejuízo de \$5,6 milhões de euros, em 2010, mas a demonstração financeira correspondente não consignava qualquer valor referente à participação nos resultados de sua controlada Monthiers (localizada no Uruguai – participação igual a 100% do capital social - fl. 68), portanto, tal

resultado não foi computado a título de resultado positivo de equivalência patrimonial;

i) A fiscalizada apresentou a Demonstração de Resultado de 2010, referente à uruguaia Monthiers S/A, que aponta um lucro de \$360.493.746,00 pesos uruguaios, os quais, convertidos para reais à taxa de 0,08507 correspondem a R\$ 30.667.202,97.

j) A legislação brasileira não faz distinção entre controladas diretas ou indiretas, determinando que os resultados auferidos pelas investidas estrangeiras devem ser computados no resultado tributável da controladora brasileira;

k) A norma expressa no §6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002 determina que os resultados auferidos indiretamente no exterior devem ser consolidados para efeito de determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária brasileira e, ainda, tendo em conta que a própria fiscalizada reconhece que o resultado apurado pela controlada indireta Monthiers não foi considerado no resultado de sua controlada direta Jalua S/A, constatou-se que o montante de **R\$ 18.024.020,00** deixou de ser adicionado ao Lucro Real para o IRPJ e à base cálculo da CSLL.

3. A autoridade referida, em conformidade com o exposto e considerando os valores de IRPJ e CSLL não recolhidos, constituiu, em 19/12/2013, crédito tributário (fls. 552 e 560) nos seguintes termos:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Imposto	6.497.646,18
Juros de mora	1.720.576,71
Multa proporcional	4.873.234,64
<u>Valor do Crédito Apurado em R\$</u>	<u>13.091.457,53</u>

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Contribuição	2.333.013,99
Juros de mora	617.782,10
Multa proporcional	1.749.760,49
<u>Valor do Crédito Apurado em R\$</u>	<u>4.700.556,58</u>

TOTAL LANÇADO

<u>Crédito tributário do processo em R\$</u>	<u>17.792.014,11</u>
--	----------------------

Como enquadramento legal foram invocados os seguintes dispositivos:

- Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90;

- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

- Art. 3º e 25 da Lei nº 9.249/95;
- Arts. 247, 248, 249, inciso II, 277 e 278 do RIR/99; arts. 251 e 394 do RIR/99, combinado com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01;
- Arts. 1º, 6º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96;
- Art. 16, inciso I, da Lei nº 9.430/96;
- Art. 28, da Lei nº 9.430/96;
- Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07;
- Art. 61, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.430/96;
- Art. 1º da Lei nº 9.532/97, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.959/00 e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01; e
- Instrução Normativa SRF nº 213/02.

Impugnação aos Autos de Infração

5. Cientificada a empresa, na mesma data da lavratura, esta protocolou, em 20/01/2014, impugnação (fls. 632 a 663) alegando:

a) A ilegitimidade da disponibilização ficta de lucros auferidos no exterior, de que trata o art. 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista que:

- O §2º do art. 43 do CTN delegou à lei ordinária apenas especificar o aspecto temporal da tributação e não alterar o fato gerador do imposto de renda;

- A norma questionada desconsidera que a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior depende da legislação de outras nações, bem como das deliberações internas da empresa geradora dos lucros e, ainda mais grave, estabelece ficção normativa distanciada da realidade;

- O CTN somente autoriza a tributação de renda ou lucros efetivos sobre os quais o contribuinte tenha disponibilidade econômica ou jurídica (STF - RE 172.058-1)

b) Ser o Tratado Brasil-Espanha, para evitar a dupla-tributação, razão impeditiva para tributar a sua controlada Jalua S/A, nos termos pretendidos pela autoridade lançadora, ressaltando que esta firmou entendimento pela leitura isolada do art. 7º do referido tratado e desconsiderou que, no âmbito do referido diploma, os lucros disponibilizados fictamente são classificados como dividendos presumidos;

c) Assim, em realidade, ao caso concreto, aplicam-se os arts. 10 e 23 do Tratado Brasil-Espanha, dispositivos que lhe conferem a isenção cuja existência a autoridade administrativa negou em suas autuações;

d) Que a convenção Brasil-Espanha aplica-se integralmente à CSLL impedindo a sua exigência, pois se trata de tributo substancialmente semelhante ao IRPJ;

e) Que os parágrafos 2º, 3º e 6º do art. 6º da IN/SRF 213/02 levam à conclusão de que o prejuízo, tanto quanto o lucro apurado no período, deve ser convertido anualmente em Reais;

f) Que, nos termos do item antecedente e do que expressamente consignou a autuação, suas controladas Brahmaco e Aspen possuem prejuízos e base de cálculo negativa da CSLL em valor superior ao que foi estabelecido nos autos de infração questionados, mas isto foi indevidamente desconsiderado nas autuações em questão. Assim, mesmo que se fosse válida a previsão do art. 74 da MP 2.158-35/2001, valor algum lhe poderia ser exigido, impondo-se, ainda, o restabelecimento dos prejuízos e base negativa de CSLL compensados de ofício (ainda que parcialmente após a absorção do crédito lançado, possibilidade aventada a título de argumentação);

g) Que, caso prevaleçam as autuações questionadas, é incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois os débitos de tributos, contribuições e multas têm causas diversas. As multas decorrem de violações à norma legal, sendo a única interpretação possível do art. 61 da Lei nº 9.430/96 a que autoriza a incidência de juros sobre o valor dos tributos e contribuições e jamais em relação às penalidades aplicadas.

6. Com base na argumentação anteriormente resumida, pede a impugnante sejam cancelados os Autos de Infração.

7. É o que cumpre relatar.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 06-046.912, de 09 de maio de 2014, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano calendário: 2010

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DA CONTROLADORA - Os lucros auferidos no exterior disponibilizados por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora para determinação do lucro real, sendo que, para fins de tributação no Brasil, deve-se considerar que os lucros serão disponibilizados na data do balanço no qual forem apurados pela investida.

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI nº 2.588, decidiu pela aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 em relação à tributação dos lucros das controladas localizadas em países com ou sem tributação favorecida.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS - Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando a intenção de impedir a sua tributação no Brasil.

CONVERSÃO EM REAIS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE CONTROLADAS OU COLIGADAS NO EXTERIOR - A conversão em

Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas controladas ou coligadas, no exterior, somente será efetuada na data do encerramento do período de apuração em que tenham sido apurados lucros.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

CSLL. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE. As disposições contidas na Convenção firmada pelo Brasil com o Governo da Espanha, para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, não se aplicam à CSLL por esta ter sido instituída posteriormente (Lei nº 7.689, de 1988), ser uma contribuição com fim específico e não se enquadrar na definição de imposto idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto de renda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada eletronicamente da decisão da DRJ na data de 19/05/2014 (e-fl. 760), e, não satisfeita com a decisão de piso, apresentou recurso voluntário (e-fls. 763 a 804) em 18/06/2014, conforme comprovante de e-fl. 763, repetindo os argumentos apresentados na impugnação e acrescentando alguns pontos para combater a decisão da DRJ.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 821 a 867), pugnano pela manutenção da autuação fiscal.

No CARF, coube a mim a relatoria do processo.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

A fiscalização efetuou o lançamento fiscal a partir da constatação de 3 (três) infrações:

1) Controlada Aspen Equities Corporation - a fiscalização verificou que a controlada direta da recorrente não possuía o montante de prejuízo acumulado que a recorrente utilizou para reduzir sua base de tributação. Além disso, a taxa de câmbio utilizada pela empresa é diferente daquela utilizada pela fiscalização.

2) Controlada Brahamaco Intern. Limited - a fiscalização verificou que a recorrente adicionou à base de tributação do IRPJ e da CSLL o valor do lucro auferido pela controlada direta Brahamaco em dólar, sem efetuar a conversão para reais.

3) Controlada Jalua S/A - a fiscalização verificou que a recorrente não computou o resultado apurado pela controlada da Jalua S/A - empresa Monthiers (controlada indireta da ora recorrente) -, domiciliada no Uruguai, por entender que a legislação espanhola não obriga a consolidação no balanço das empresas sediadas em seu território.

Para o julgamento deste processo, algumas questões precisam ser postas e analisadas, para que posteriormente se possa emitir parecer sobre o caso concreto, quais sejam:

1) Quando há controlada direta sediada em país que tenha acordo com o Brasil, aplica-se o tratado para afastar a tributação dos lucros apurados por esta controlada? Aplica-se o art. 7º da convenção ou os lucros na verdade tratam-se de dividendos fictos e, assim, não são tributados em razão da aplicação do art. 10 c/c art. 23 do tratado?

2) Os lucros da controlada indireta da empresa brasileira, sediada em país que não tenha acordo no Brasil, mas que é controlada diretamente por empresa sediada em país que tenha acordo no Brasil, são tributados? Aplica-se o tratado em razão da obrigatoriedade da consolidação no balanço da controlada direta? O acordo não se aplica pois a tributação recai diretamente sobre a controlada indireta?

3) Como se realiza a consolidação do balanço da controlada indireta na controlada direta? Aplica-se a legislação do país da controlada direta ou a legislação brasileira, que determina a apuração pelo método de equivalência patrimonial?

4) A conversão em moeda nacional é efetuada somente quando a controlada apura lucro ou também deve ser realizada quando se apura prejuízo? Como se interpreta o § 2º do art. 6º da IN SRF 243/2002?

NULIDADE

A recorrente pede pela nulidade da decisão da DRJ por entender que houve inovação no critério jurídico estabelecido pela fiscalização. Segundo consta nas razões do recurso voluntário, a DRJ apresentou argumento de que o Tratado para evitar a Dupla Tributação entre Brasil e Espanha não deveria ser aplicado à Jalua (controlada sediada na Espanha) porque seu resultado advém de empresa controlada (da Jalua) - empresa Monthiers, situada no Uruguai, país que não possui acordo com o Brasil -, fundamento este que não fez parte do Termo de Verificação Fiscal.

O art. 146 do CTN dispõe sobre a inovação do critério jurídico:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Como se pode extrair da redação acima, a inovação somente pode se dar quando a modificação ocorre nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa.

No caso concreto, até entendo que a DRJ efetivamente inovou na decisão. Mesmo assim, essa inovação não modificou o critério utilizado pela fiscalização, mas tão somente acrescentou um critério jurídico, que, a meu ver, em nada intervém nos fundamentos que serão por mim adotados.

Ademais, a inovação trazida pela delegacia de piso não foi o fundamento primordial para manter o lançamento, isto porque a DRJ lançou mão dos fundamentos utilizados pela fiscalização, o que denota que somente houve um acréscimo no fundamento da autuação, não prejudicando o lançamento fiscal. Veja a coincidência dos fundamentos em trechos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) e do acórdão da DRJ/CTA:

TVF (e-fls. 579 e 580):

Em relação à empresa espanhola Jalua S/A, verifica-se que apurou prejuízo de \$5,6 milhões de euros em 2010. Analisando-se a demonstração financeira apresentada em 14/05/2013, verifica-se que não há valor informado na linha correspondente à Participação nos resultados de controladas e coligadas, do que se concluiu que o resultado da controlada indireta Monthiers (localizada no Uruguai) não foi computado a título de resultado positivo de equivalência patrimonial.

(...)

Ainda que a legislação espanhola não obrigue as empresas lá instaladas a avaliarem seus investimentos por equivalência patrimonial, a legislação brasileira determina que os resultados apurados pelas investidas indiretas sejam consolidados no balanço das investidas diretas, por meio do §6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002, abaixo transcrito:

“Art. 1º (...) § 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.”

Reitere-se que, apesar da Jalua S/A localizar-se na Espanha, o tratado para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e aquele país não implica em isenção fiscal, uma vez que a pretensão do fisco brasileiro recai sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira (Eagle Distribuidora de Bebidas S/A) por intermédio de sua controlada estrangeira (Jalua S/A), conforme argumentação desenvolvida no item 4.1.2 precedente.

Sendo assim, e considerando que a legislação não faz distinção em relação entre controladas diretas ou indiretas, determinando que os resultados auferidos pelas investidas estrangeiras devem ser computados no resultado tributável da controladora brasileira, e tendo em vista que a legislação determina que os resultados auferidos indiretamente no exterior devem ser consolidados para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária brasileira e, ainda, considerando que a própria fiscalizada reconhece que o resultado apurado pela controlada indireta Monthiers não foi considerado no resultado da controlada direta Jalua S/A, constatamos que o montante de **R\$ 18.024.020,00** deixou de ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Acórdão da DRJ/CTA (e-fl. 746):

25. Conforme narra a autuação (fl. 579 a 580), a espanhola Jalua apurou prejuízo de \$5,6 milhões de euros em 2010, todavia no exame da demonstração financeira apresentada em 14/05/2013 verificou-se a inexistência de valor correspondente à participação nos resultados de controladas e coligadas, do que se concluiu que o resultado da controlada indireta Monthiers, localizada no Uruguai, não foi computado a título de resultado positivo de equivalência patrimonial.

26. Em concreto, restou demonstrado pela autoridade lançadora que a autuada desobedeceu ao regramento tributário brasileiro quanto à determinação de que os resultados apurados pelas investidas indiretas sejam consolidados em balanço, previsão esta contida no §6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002.

27. Tendo o fato narrado em vista, efetuou-se a consolidação do resultado apurado pela Jalua S/A, com o resultado proporcional à sua participação na controlada Monthiers S/A, após conversão para reais pela taxa de câmbio da data da demonstração, constatando-se que o montante de **R\$ 18.024.020,00** deixou de ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Desta forma, não vejo razões para reconhecer a suposta inovação ao critério jurídico da DRJ/CTA nos termos do art. 146 do CTN, pelo que proponho o afastamento do pedido de nulidade do acórdão da DRJ.

MÉRITO

Procurarei abordar os temas de acordo com a ordem destacada no recurso voluntário:

1- Ilegitimidade da Disponibilização Ficta do art. 74 da MP 2.158-35/2001

A recorrente alegou ilegitimidade da disponibilização ficta de lucros auferidos no exterior, de que trata o art. 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista que:

i) O §2º do art. 43 do CTN delegou à lei ordinária apenas especificar o aspecto temporal da tributação e não alterar o fato gerador do imposto de renda;

ii) A norma questionada desconsidera que a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior depende da legislação de outras nações, bem como das deliberações internas da empresa geradora dos lucros e, ainda mais grave, estabelece ficção normativa distanciada da realidade;

iii) O CTN somente autoriza a tributação de renda ou lucros efetivos sobre os quais o contribuinte tenha disponibilidade econômica ou jurídica (STF - RE 172.058-1)

iv) O STF não se manifestou sobre a tributação de lucros auferidos de controladas sediadas em países que não têm tributação favorecida.

Pois bem.

Entendo que todos os argumentos tratados neste ponto devem ser afastados. Como já expus em outro voto sobre a mesma matéria, passo a discorrer sobre meu posicionamento:

Em 2001, foi editada a Lei Complementar nº 104, com fins de introduzir o § 2º no art. 43 do CTN, que assim dispôs:

Art. 43.

(...)

§ 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.

Com a redação acima, estava consignada possibilidade de norma legal prever o momento da incidência do imposto de renda sobre lucros auferidos no exterior.

Assim, foi publicada a redação contida na MP 2.158-35/2001, que, além de replicar a possibilidade de aplicação das regras do IRPJ à CSLL (art. 21), estabeleceu o momento da disponibilização dos lucros do exterior (art. 74), veja-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, DE 1995, os arts. 15 A 17 da Lei nº 9.430. de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

(...)

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

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

Com a redação acima, "fecharam-se as portas" para os planejamentos abusivos em relação ao momento da tributação dos lucros do exterior; por outro lado, porém, permitiu-se aos contribuintes travar batalhas incessantes na busca da adequação da aplicação da norma supracitada com o propósito das regras CFC, mormente em relação ao tratamento igualitário às empresas coligadas com aquele despendido às empresas controladas, no que

tange ao momento da disponibilidade dos lucros, conforme redação do alusivo art. 74 da MP 2.158-35/2001.

Em razão disso, o STF foi acionado para se manifestar acerca da constitucionalidade do referido art. 74. Sem querer adentrar na discussão emergida com a referida ordem judicial, o STF definiu o caso conforme o que segue¹:

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

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

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

(...)

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

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

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. **Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória**

¹ extraído, no dia 11/09/2017, do seguinte endereço eletrônico: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>

relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO “PARAÍSO FISCAL”. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. 3. No caso em exame, a **empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como “paraíso fiscal”**. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Do resultado do julgamento, consignou-se a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. A única ressalva encontra-se no entendimento estabelecido pelo STF no julgamento da ADI 2.588/DF, e diz respeito às coligadas residentes

em países sem tributação favorecida. Contudo, essa última hipótese não se aplica ao caso dos autos.

Desta forma, impõe-se correto o fundamento legal do auto de infração, devendo tão somente ser verificado se o Tratado Brasil x Espanha se aplica ao caso em comento.

2 - Controlada Jalua - Tratado Brasil-Espanha impede a tributação pretendida

A recorrente discorre sobre a correta interpretação de um tratado (que visa sobretudo estimular o fluxo financeiro de investimentos entre os países signatários e, portanto, sua interpretação deve ser sempre de boa-fé) e conclui que o Tratado entre Brasil e Espanha desviou-se da convenção modelo da OCDE pelo propósito de beneficiar o país da fonte.

Descreve que o Brasil tentava modificar as cláusulas da convenção modelo para beneficiar o país da fonte - no caso, o próprio Brasil² - inserindo cláusula que permitia isenção no país de residência, ajudando com isso os países em desenvolvimento. Na época, o Brasil não imaginava que seria um país de residência, como no caso da recorrente.

Desta forma concluiu que se deve interpretar o tratado de acordo com a boa-fé dos países signatários e também que o tratado Brasil e Espanha, especificamente o art. 23, contém cláusulas que prestigiam o país da fonte - que seria o Brasil na época da assinatura do Tratado -. Alega que, não obstante o Brasil ser o país de residência, isso não impede que continue se aplicando o tratado.

A recorrente alega que a autoridade lançadora firmou entendimento pela leitura isolada do art. 7º do referido tratado e desconsiderou que, no âmbito do referido diploma, os lucros disponibilizados fictamente são classificados como dividendos presumidos.

Assim, em realidade, ao caso concreto se aplicam os arts. 10 e 23 do Tratado Brasil-Espanha, dispositivos que lhe conferem a isenção cuja existência a autoridade administrativa negou em suas autuações.

Além disso, afirma que a convenção se aplica também à CSLL.

Passemos à análise!

Controladas Diretas e Indiretas

Não obstante os argumentos da recorrente, entendo que, tanto pelo fato da controlada indireta situar-se em país (Uruguai) que não possui acordo com o Brasil, mas também pelo fato da controlada direta da recorrente situar-se em país (Espanha) que possui acordo com o Brasil, o lançamento deve ser mantido.

² A recorrente parte da premissa que o acordo entre Brasil e Espanha foi firmado em época que não se imaginava que o Brasil seria o país da fonte.

Inicialmente cabe observar que a legislação aplicável aos lucros no exterior não apresenta distinção de tratamento entre controladas diretas e indiretas.

O art. 25 da Lei 9.249/1995 determina que os lucros das controladas no exterior deverão ser adicionados ao lucro líquido da controladora:

Lei nº 9.249, de 1995

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

(...)

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

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

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

A Lei das SAs (nº 6.404/1976) deu tratamento igualitário a ambos os tipos de sociedades, não fazendo discriminação de tratamento entre elas. Veja-se nos art. 116 c/c 243:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

(...)

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

O Código Civil também classifica as controladas em diretas e indiretas, não diferenciando o tratamento (art. 1.098):

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Como se pode ver, o que define o controle de uma sociedade por outra é o poder que aquela exerce sobre esta. E este poder independe se ambas as sociedades estão ligadas diretamente ou indiretamente, por meio de outras sociedades.

Assim, entendo correto o entendimento da fiscalização de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 aplica-se às controladas indiretas.

Consolidação de Balanços

Quanto à consolidação do balanço da controlada indireta na controlada direta, chamada de consolidação vertical, tenho a afirmar que a consolidação é apenas uma técnica fiscal para apuração do lucro auferido do exterior que é determinada pela legislação brasileira, com base no método de equivalência patrimonial, e independe da consolidação contábil no balanço da controlada direta.

Veja na redação do § 6º do art. 1º da SRF 213/2002:

*§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, **serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.** (destaquei)*

Ou seja, a falta de previsão legal alienígena de consolidação contábil no país sede da controlada direta, no caso, a Espanha, não impede a tributação dos lucros auferidos pela controladora brasileira em relação às controladas direta e indireta(s).

Dúvidas poderiam surgir quanto à aplicação do § 5º do art. 1º da SRF 213/2002, que proíbe a consolidação dos balanços das controladas, veja a redação:

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

Em uma primeira análise, poder-se-ia questionar se não há conflito entre os § 5º, que proíbe a consolidação dos balanços das controladas, e o § 6º, que impõe a consolidação.

Mas uma análise mais percuciente do que dispõe os dispositivos legais, percebe-se que o § 5º trata da consolidação horizontal, que é aquela existente entre controladas existentes em um mesmo nível hierárquico da controladora, pois seriam controladas diretas.

Ou seja, enquanto o § 5º proíbe que sejam consolidados os balanços das controladas diretas entre si, o § 6º determina que os balanços das controladas indiretas sejam consolidados em sua controladora, ou seja, a controlada direta da empresa sediada no Brasil.

Desta forma, conclui-se que não há conflito entre o § 5º e o § 6º do art. 1º da IN SRF 213/2002.

Caso não fosse, não faria sentido o propósito do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, de tornar disponibilizado o lucro da controlada no exterior (direta ou indireta) no momento da apuração do seu balanço, pois empresas controladas (diretas) no exterior deixariam de consolidar o balanço de suas controladas (indiretas) para diferir a tributação do IRPJ e da CSLL no Brasil, o que contraria frontalmente o desígnio da regra do referido artigo 74.

Tratado Brasil-Espanha

Quanto à aplicação do Tratado Brasil-Espanha para exonerar a tributação do lucro auferido pela recorrente, entendo correto o fundamento da fiscalização, que afirmou que *"apesar da Jalua S/A localizar-se na Espanha, o tratado para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e aquele país não implica em isenção fiscal, uma vez que a pretensão do fisco brasileiro recai sobre o lucro auferido no exterior pela controlada brasileira (Eagle Distribuidora de Bebidas S/A) por intermédio de sua controlada estrangeira (Jalua S/A)".*

Em relação ao pedido de aplicação do art. 7º da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, firmada entre o Brasil e a Espanha, convém inicialmente trazer a referida previsão normativa:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente .

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um

estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares. em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados .

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

O acordo firmado entre o Brasil e a Espanha teve como propósito evitar a dupla tributação de uma mesma hipótese de incidência, quer dizer, intenta evitar que mais de um país tribute a mesma pessoa por um mesmo evento ocorrido em determinado aspecto temporal e referente a um mesmo tributo.

Para se aplicar um tratado, entretanto, deve-se ter em mente a existência de elementos de conexão entre o país da renda e o país que tem direito à tributação. A conexão é avaliada de acordo com o critério de residência ou fonte do país de tributação ou de auferimento do rendimento. Caso não exista tal elemento de conexão, o tratado não pode ser aplicado. Desta forma, pode-se inferir que uma legislação não pode ter eficácia para tributar um ente residente em outro país, em razão da falta de conexão. Se fosse assim, estar-se-ia ampliando seu poder-dever de tributação.

Como se pode verificar na redação do art. 74 da MP 2.158-35/2001, o que se está tributando é a receita da empresa localizada no Brasil, e não uma empresa localizada no exterior. A lei interna objetiva tributar uma renda ficta da própria empresa brasileira - tributação do residente -, a partir de uma base estimada sobre o lucro apurado pela empresa residente no exterior.

O professor Marco Aurélio Greco adota a seguinte linha, que é seguida por este relator:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido

de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.³

Se não fosse assim, a redação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 não teria sentido de existir, pois se trata de Lei editada posteriormente à celebração do Acordo Brasil x Espanha (no ano de 1976). Assim, seria um despautério entender que aquela norma representasse letra morta no ordenamento jurídico nacional.

Outrossim, como as normas CFC advieram bem depois da celebração Acordo Brasil x Espanha (1976), não cabe o argumento de que o art. 7º dos Tratados tinha como objetivo impedir a aplicação das regras CFC aos países signatários.

E nem se pode argumentar que a tributação de uma renda ficta ou, conforme alega a recorrente, renda presumida, deve ser afastada por contrariar o primado do imposto aqui em referência, que é de tributar a renda efetiva, pois se sabe que existem situações em que a apuração do imposto de renda prescinde da necessidade, ou não, do acréscimo patrimonial para se tributar, ou não, a renda, como é o caso da depreciação acelerada incentivada e dos preços de transferência.

Enfim, pelo que percebo na ideia da lei, é que se você exerce influência suficiente na empresa ligada, a ponto de poder solicitar a qualquer momento o lucro apurado pela controlada no exterior, é que tal lucro se torna disponível no momento da apuração do resultado desta controlada. Para ser bem mais claro, apesar do exemplo um pouco inusitado, se a controladora pode efetuar um telefonema para a empresa no exterior e determinar que se distribua o lucro, é porque tal lucro está disponível.

No mesmo sentido, em voto proferido por meio do Acórdão 1402-002.321, da sessão de 04/10/2016, da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, o Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto concluiu que o art. VII não se aplica a casos como o aqui discutido, pois a tributação não recai sobre o lucro da empresa sediada no exterior, mas sim sobre o lucro da empresa brasileira:

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo.

Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

(...)

A redação do artigo 7º das Convenções sobre Dupla Tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – *profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

³ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407408

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

Desta forma, deve-se afastar tal argumento da recorrente.

Dividendos Presumidos - artigo 10 do Tratado

Quanto à aplicação do artigo 10 c/c o artigo 23 do tratado, entendo também que não se aplica ao caso concreto.

Apenas em homenagem à dialética - tendo em vista que o tratado não se aplica ao caso -, mesmo que se entendesse que os lucros disponibilizados fictamente por força do art. 74 MP nº 2.158-35/2001 tivessem natureza de dividendos presumidos, sujeitos ao art. 10 dos Tratados, e não ao art. 7º, há que se avaliar o seguinte:

O par. 4º do art. 23 do Tratado, permite a isenção no país de residência (Brasil), razão pela qual não há tributação remanescente no país de residência.

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

Entretanto, não se poderia aplicar o dispositivo legal acima ao caso concreto. Isto porque a empresa Jalua não reconheceu em sua contabilidade o resultado apurado pela Monthiers. A consolidação pelo MEP do resultado da Monthiers na Jalua foi efetuada somente para fins fiscais, e, diga-se, somente foi feita durante o procedimento fiscal, não tendo qualquer pertinência com a consolidação de balanços das sociedades que aqui se está discutindo.

Desta forma, é de se concluir: se o resultado da controlada indireta Monthiers não foi reconhecido pela Jalua, é de se afirmar que a Jalua não recebeu os dividendos da Monthiers a ponto de se enquadrar na pretendida isenção do par. 4º do art. 23 do Tratado.

Desta forma, impende-se afastar o argumento da recorrente quanto à aplicação do artigo 10 c/c o artigo 23 do tratado.

Aplicação do Tratado à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A recorrente alega que o tratado entre Brasil e Espanha também se estende à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ou seja, a não incidência de tributação sobre lucros auferidos em países que mantêm acordo com o Brasil se aplica também à CSLL.

Por concluir que o tratado entre Brasil e Espanha não pode ser aplicado ao caso concreto e pela íntima relação de causa e efeito, mormente em razão do disposto no art. 21 da MP nº 2.158-35/2001 (reproduzido abaixo), a manutenção da autuação do IRPJ quanto aos lucros do exterior aplica-se também à CSLL, devendo ser mantida a tributação:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

3- Controladas Aspen e Brahmaco

Prejuízo da Controlada no Exterior - data do câmbio

Em relação à controlada **Aspen**, afirma a recorrente que os parágrafos 2º, 3º e 6º do art. 6º da IN/SRF 213/02 levam à conclusão de que também o prejuízo apurado em determinado período deve ser convertido anualmente em Reais.

Se assim o for, a controlada Aspen não possui lucro a ser tributado, mas sim prejuízo a ser futuramente compensado.

Não entendo ter razão a recorrente.

Como já tratado pela fiscalização, não há sentido na norma de que o prejuízo apurado seja convertido para a moeda nacional, uma vez que este prejuízo não terá influência no resultado da controladora brasileira no período em que foi apurado, mas tão somente no período em que houver lucro e este lucro venha a ser compensado com o prejuízo acumulado.

Por este motivo é que a conversão somente se dá no momento da apuração de lucro no exercício.

É o que diz a regra contida no §3º do art. 6º da IN SRF nº 213/2002:

***Art. 6º** As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.*

[...]

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

[...]

§ 6º 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.

Também é a redação do §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995:

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

Como visto, as redações acima tratam da conversão apenas no momento em que forem apurados lucros, e não prejuízos, razão pela qual deve ser afastado tal argumento.

No julgamento, a maioria da turma entendeu que o prejuízo da controlada no exterior deve ser convertido no momento em que foi apurado, razão pela qual fui vencido.

Desta forma, foi designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para elaborar o voto vencedor quanto a este ponto.

Compensação de Prejuízos da Controlada Brahamaco

Quanto à controlada **Brahamaco**, a recorrente reconhece que adicionou o valor do lucro do exterior em dólar, sem convertê-lo para o real.

Por outro lado, invoca pedido de compensação de prejuízos que mantinha em sua controlada Brahamaco.

Entretanto, os argumentos da recorrente são muito vagos, sem estarem corroborados por documentação comprobatória da apuração de eventuais prejuízos, razão pela qual afasto o argumento ventilado pela recorrente.

Prejuízo Fiscal e BC Negativa

Alega que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, mantidos nos controles da recorrente, e utilizados de ofício pela fiscalização devem ser restabelecidos em razão do provimento do recurso.

Como meu voto converge no sentido de manter a autuação fiscal, entendo que este argumento resta prejudicado.

Juros sobre Multa de Ofício

Quanto ao pedido de afastamento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, não entendo possuir amparo a alegação da recorrente.

O art. 161 do CTN determina que ao crédito vencido e não pago acrescem-se juros de mora:

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.

Já a parte final da redação do supra dispositivo legal define que a incidência de juros de mora não prejudica a imposição de penalidades.

O art. 142 do CTN, por sua vez, apresenta a definição de crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Conforme se extrai da cláusula legal, o crédito tributário é composto pelo montante do tributo devido e pela penalidade cabível.

Da intersecção dos dois dispositivos acima, conclui-se que ao tributo e à multa de ofício (crédito tributário) incidem os juros de mora.

Desta forma, aplica-se o art. 30 da Lei 10.522/2002, que determina a incidência da Selic como taxa referencial para a atualização do crédito tributário.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Assim, nego o pedido quanto ao afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, voto por AFASTAR o pedido de nulidade, e, no mérito voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Ouso discordar do ilustre Conselheiro Relator, apesar da elaboração de brilhante voto. Minha discordância, contudo, é apenas em relação à data do câmbio para aferição dos prejuízos a serem compensados.

Sua interpretação calca-se no disposto no art. 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995, que abaixo reproduzimos:

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

No seu entender, uma vez que inexistente disposição acerca da conversão de prejuízos na data da sua apuração, esta conversão deveria se dar apenas na data vindoura em que vierem a ser apurados lucros.

Nada obstante, a ausência de previsão expressa da forma de conversão dos prejuízos fiscais apurados no exterior não significa que seu regime deve ser diverso daquele aplicado aos lucros. Por coerência, a regra deve ser a mesma tanto para resultados positivos (lucros) quanto para negativos (prejuízos). Qualquer previsão diferente entre os dois tipos de resultado deve decorrer de uma razão específica e não da mera ausência de previsão legislativa específica para um deles.

Ademais, apesar de a IN SRF nº 213/2002, ato de teor interpretativo emitido pela autoridade fiscal, também não prever a forma de conversão em reais dos prejuízos, devemos levar em conta o § 6º do seu artigo 6º, já transcrito pelo relator, que obriga a transcrição ou cópia das demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos seus resultados.

Tal transcrição, por evidência, deve ser realizada em reais aferidos pelo câmbio de cada um dos exercícios e não apenas daqueles da apuração de lucros.

Pelo exposto, voto para dar provimento ao recurso quanto à forma de apuração e aproveitamento do prejuízo compensável da filial ASPEN no tocante à conversão dos prejuízos fiscais pelo câmbio da data da sua apuração. No mais, digo o voto do ilustre conselheiro relator.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

