



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

Processo n° 16561.720158/2013-15
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-003.473 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrentes ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

Ementa:

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MP N° 2158-35/2001. COLIGADA e CONTROLADA EM PORTUGAL E ESPANHA. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2.588, decidiu pela inaplicabilidade, com efeitos vinculante e *erga omnes*, do art. 74 da MP n° 2.158-35/2001, no caso de coligadas sediadas em países não sujeitos a tributação favorecida (não paraísos fiscais).

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES BRASIL-PORTUGAL E BRASIL-ESPANHA DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP N° 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre as Convenções Brasil-Portugal/Brasil-Espanha e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

TRATADOS INTERNACIONAIS BRASIL- PORTUGAL E BRASIL-ESPANHA.

Os Tratados firmados entre Brasil e Portugal, e entre Brasil e Espanha não impedem a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por suas controladas naqueles países.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR.

De se permitir a compensação de tributo pago no exterior com o aqui devido, nos termos da lei.

AJUSTES REALIZADOS NO BRASIL.

De se desconsiderar os ajustes realizados no lucro após a disponibilização dos lucros. A demonstração financeira a ser considerada é aquela do país.

DESPESAS EXTRAORDINÁRIAS.

Se as despesas foram assim consideradas no país de origem, a legislação brasileira assim deve considerá-la, não cabendo ao Fisco brasileiro desconsiderá-la como tal.

RECEITA DE JUROS DE MÚTUO.

A forma como foi calculada os juros de mútuo levou em consideração o valor máximo da linha de crédito e não o valor efetivamente tomado. De se desconsiderar tal cálculo e por fim o lançamento.

CONTRATO DE MÚTUO. REGISTRO BACEN. TAXA LIBOR MAIS 3%.

Se o contrato de mútuo entre empresas ligadas foi efetivamente registrado no BACEN, e a taxa praticada é a LIBOR mais 3%, nos termos da legislação, não há que se falar em aplicação das regras de preços de transferência.

MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

Não tendo de uma forma geral o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, nem ficado caracterizada a tentativa de obstaculizar a fiscalização, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispunha de elementos fornecidos pelo próprio contribuinte que subsidiaram à apuração da matéria tributável.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Aplicação da Súmula CARF 108. - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, i) Em primeira votação, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as preliminares suscitadas, e, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à aplicação dos tratados, vencida a Conselheira Relatora e o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza que votaram por aplicar os tratados e cancelar integralmente a exigência. Por força do disposto nos §§ 4º e 5º do art. 59 do Anexo II do RICARF, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild deixou de se pronunciar em relação às preliminares e a aplicação dos tratados, uma vez que as matérias tiveram sua votação encerrada na reunião de outubro de 2018, prevalecendo o voto já proferido pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado) naquela sessão; e (ii) Em segunda votação, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os ajustes referentes à sucursal de Angola, permitir a dedução do imposto pago em Portugal, cancelar as exigências referentes às variações cambiais de mútuo com controladas e à omissão de receitas de rendimentos financeiros, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votou por dar provimento parcial em

menor extensão, mantendo a exigência referente à sucursal de Angola. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

ANDRADE GUTIERREZ ENGENHARIA S/A., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) - DRJ/SPO, que, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, para exonerar (i) as exigências de lucros auferidos no exterior por controladas/sucursais na Argélia (integral); Peru (Const. Panorama integral); Espanha (San Sebastian parcial); e Portugal (Zagope parcial); (ii) da multa agravada de 112,5%, reduzida para 75%. Com relação aos lucros auferidos no exterior por sucursal na Colômbia, há nos autos prova de que a interessada buscou extinguir parte da obrigação por compensação, cujo cômputo de efeitos o julgador em primeira instância considerou que compete à Unidade da RFB encarregada da execução da decisão final administrativa. No mais, o lançamento foi mantido.

Conforme relatório da decisão recorrida as razões do lançamento foram:

Do Lançamento

Tratam-se de autos de infração trazer exigências de IRPJ e de CSLL, respeitante aos anos-calendário de 2008 e 2009 sob a sistemática do Lucro Real e regime de apuração anual, nos importes de R\$ 77.661.786,95 e R\$ 55.081.306,16, respectivamente, entre principal, multa de ofício (112,5%, tirante a glosa de base de cálculo negativa de CSLL, para o que assinalada multa de ofício no patamar de 75%) e juros de mora (esses calculados até 31/10/2013). A base tributável assinalada pela Fiscalização foi (a propósito, vide autos de infração de fls. 1178/1199):

1.1. O lucro auferido no exterior pela pessoa jurídica: (a) ora por via de suas sucursais sediadas em Angola, Antígua, Argélia, Colômbia, Congo e Venezuela; (b) ora por meio de pessoas jurídicas controladas pela Impugnante, então sediadas no Peru (Construtora Panorama), na Espanha (San Sebastian Participações S.L., controladora direta de Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e de Ostrava Trading e Serviços Internacionais Lda.), em Portugal (Zagope SGPS Lda.) e na Venezuela (SubVenezuela).

1.2. Quanto de receita financeira decorrente de juros ativos previstos em contratos de mútuo firmados com pessoas vinculadas sediadas no exterior (no caso, Constructora Andrade Gutierrez de CV, sediada no México, e Moldavian Corporation, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas) não reconhecido até o patamar mínimo previsto pelo art. 22, § 1º, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

1.3. Quanto de variação cambial ativa que deixou de ser reconhecido (não adicionado ao Lucro Líquido), assim relacionado aos ditos contratos de mútuo.

1.4. Quando de variação cambial passiva que, registrado em excesso, nessa justa porção deixou de ser adicionado ao Lucro Líquido (também relacionado aos referidos contratos de mútuo).

1.5. Saldo insuficiente da base de cálculo negativa de CSLL, a suportar a compensação levada a cabo pelo Contribuinte.

2. Consequência de tudo, ainda houve redução do volume de prejuízo fiscal acumulado até 31/12/2009 (o prejuízo fiscal acumulado até o início de 2008, no monte de R\$ 40.139.544,54, considerada a compensação operada pelo próprio Contribuinte, bem que a utilização de ofício do saldo restante, isso para o fim de assimilar parte da infração verificada em 2008, foi zerado em fins desse mesmo ano). Assim se justificou a Fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 1200/1217):

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, apresentada às fls. 1234/1358:

3.2. Prejudicialidade dos autos sob nº 16561.720200/2012-17 em relação ao presente feito, no segmento em que a Fiscalização, naqueles autos, levou à compensação “**de ofício parcela significativa do saldo de prejuízo fiscal e a integralidade do saldo de base negativa de CSLL, existentes em 31/12/2007**” (fl. 1235; destaques do original). Por outra, “*a quantificação do valor da ‘matéria tributável’ do auto de infração de IRPJ e a manutenção do item 002 do auto de infração de CSLL (objeto dos presentes autos) estão condicionadas à decisão final nos autos do outro processo administrativo.*” (fls. 1236/1237).

3.3. Sobre o fundamento legal da presente autuação, a dizer, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a sua “*eventual declaração de inconstitucionalidade pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL*” conduzirá ao cancelamento dos “*itens dos autos de infração relacionados aos supostos lucros auferidos no exterior [...]*” (fl. 1240; destaques do original).

3.4. Não haveria previsão legal a sustentar a majoração da multa de ofício (de 75% para 112,5%) pela circunstância da alegada falta de apresentação de “*alguns documento solicitados no curso da fiscalização*” (fl. 1242; destaques do original).

3.5. Ao contrário do que afirma a Fiscalização, teria o Contribuinte, sim, apresentado documentação suficiente a justificar itens de despesa da ordem de US\$14.396.102,00 (ano de 2008) e de US\$ 3.633.188,00 (ano de 2009), assim reconhecidas na apuração do resultado da sucursal sediada em Angola. Concretamente, reitera que ditos itens de despesa, conforme documentação de suporte juntada aos autos (alguns dos quais já evidenciados à Fiscalização), diriam respeito à indenizações por desapropriações, encargo esse que a Impugnante teve de arcar para a consecução do objeto contratado com o Governo de Angola (construção da “*Via Expressa Luanda/Viana*”; fl. 1282). Nessa ordem de ideias, incabível o refazimento desse resultado (como processado pela Fiscalização) que, a sua vez, implicou na formação de lucro, assim levado à tributação nos correntes autos.

3.6. Em referência ao lucro gerado na sucursal sediada na Colômbia, registra que, ainda no curso do procedimento fiscal, reconhecera equívoco próprio, com o que recalculara “*o IRPJ e a CSLL do ano-calendário de 2008*” (fl. 1250) então incidentes, e providenciara a competente liquidação (via PER/DCOMP, fls. 117, 1676/1717). Uma tal circunstância – essa é a crítica do Interessado – não fora considerada pela Fiscalização.

3.7. Em referência ao lucro gerado na sucursal sediada na Argélia, registra que a Fiscalização teria se equivocado ao indicar em seu demonstrativo de fl. 1211 o importe de \$ 43.070.260,00 (moeda local) a título de lucro auferido no exterior. O correto seria \$ 30.528.579,00 (moeda local), valor esse que, convertido em Reais (R\$ 1.026.554,01), como reconhece a própria Fiscalização, já teria sido ofertado à tributação, como consta no corpo da DIPJ do ano-calendário de 2008 (fl. 906).

3.8. Em referência ao lucro gerado na controlada sediada no Peru, registra que a Fiscalização teria se equivocado ao indicar em seu demonstrativo de fls. 1211/1212 os importes de US\$ 4.141.153,00 (para o ano de 2008) e US\$ 4.189.412,00 (para o ano de 2009) a título de lucros auferidos no exterior. Os valores corretos seriam, respectivamente, US\$ 3.004.864,00 e US\$ 3.222.900,00, montes tais que, convertidos em Reais, como reconhece a própria Fiscalização, já teriam sido ofertados à tributação, como consta no corpo das DIPJs dos anos-calendário de 2008 e 2009 (fls. 916, 1058).

3.9. Em referência ao resultado apurado na controlada San Sebastian Participações SL (sediada na Espanha), pondera que ele já traria em si os resultados de Bellerive Serviços de Consultoria Lda. bem que o de Ostrava Trading (ambas sediadas na Zona Franca de Madeira), pessoas jurídicas de sua vez controladas pela primeira. Por outra, quando a Fiscalização traz os resultados de Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e de Ostrava Trading e os acrescenta ao resultado de San Sebastian (controlada diretamente pela Impugnante), corresponderia isso a duplicar a colaboração do resultado de Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e de Ostrava Trading por sobre o resultado de San Sebastian Participações SL, certo que esse último resultado, posto à vista da Fiscalização no Balanço Consolidado de fls. 568 e 571, já traria incorporado os resultados de Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e de Ostrava Trading.

3.10. Os Tratados Brasil-Espanha e Brasil-Portugal, ambos tendentes a evitar a dupla tributação, seriam hábeis o bastante para inquirar qualquer tentativa de se tributar resultados oriundos de controladas sediadas naqueles justos Estados (quer se

considere tais resultados como “lucros”, quer se os tomem por “dividendos”). Tal seria o caso das controladas San Sebastian Participações SL (Espanha) e Zagope SGPS Lda. (Portugal).

Especificamente, se equivocara a Fiscalização ao recorrer, como suporte de fundamentação argumentativa, aos “comentários da OCDE a alguns dos artigos do Modelo de Tratado da OCDE para Evitar a Dupla Tributação”, certo que ditos comentários estariam vinculados ao contexto das “legislações CFCs (*controlled foreign companies*)”, a dizer, à legislação antielisiva. Essa última, de sua sorte, é própria de países que fixam a tributação de lucros auferidos no exterior tão-só a partir do momento de sua efetiva disponibilização (pagamento), e esse não é o caso do Brasil (o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, diria exatamente isso).

3.12. E, finalmente, ainda sobre à controlada sediada em Portugal (Zagope SGPS,Lda.), pondera-se sobre a existência de pagamento de tributo, assim efetuado por tal controlada, de ordem a se permitir, no mínimo, a respectiva compensação.

3.13. No conjunto e enfim, a autuação teria sido construída em base precária, certo que: (a) não se precisou a matéria tributável, com o quê, ilíquido o crédito tributário apurado; (b) faltara suficiente motivação, no passo em que a Fiscalização ou deixara de analisar/juntar documentos ofertados no curso do procedimento, ou, já em conclusão dos trabalhos, deixara de arrazoar em tópico específico sobre o porquê da manutenção de acusação de não oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior. Tais circunstâncias comprometeriam o exercício do direito de defesa. É o que sucederia com especial evidência no caso das sucursais/controladas sediadas em Angola, na Colômbia, em Antígua, na Argélia, no Congo e na Venezuela.

[...]

3.17. Desconsiderara a Fiscalização os “**saldos negativos de IRPJ e de CSLL, devidamente registrados nas DIPJs dos anos-calendário de 2008 e 2009**” (fl. 1244; destaques do original). Em específico, dizia-se d’um “**saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2008, no montante de R\$ 556.867,33, e do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2009, no montante de R\$ 605.571,36**” (fls. 1275/1276; destaques do original).

3.18. Impertinente o agravamento da multa de ofício ao patamar de 112,5%, no passo em que “**a suposta não apresentação de alguns documentos solicitados no curso da fiscalização**” não realizaria quaisquer das hipóteses de agravamento como previstas no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quer seja: “**(I) o contribuinte não presta esclarecimentos solicitados pela autoridade administrativa no curso da fiscalização; e (II) o contribuinte não apresenta os arquivos magnéticos**” (fls. 1346/1347; destaques do original). Mais até, pois a se admitir presente a circunstância do art. 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 (“prestar esclarecimento”), faltaria prova de “**práticas ardis com o evidente propósito de não colaborar com a fiscalização e impedir o conhecimento dos fatos, o que, decididamente, não ocorreu no caso concreto**” (fl. 1348).

3.19. Imprópria seria a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Da decisão da DRJ

Em julgamento realizado em 11 de junho de 2014, a 1ª Turma da DRJ/SPO, considerou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 16-58.601, (e-fls. 1883 e ss), assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

LUCRO NO EXTERIOR. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM O ART. 74 DA MP nº 2.158-35, de 2001.

Sobre Tratados para evitar dupla tributação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil já expôs sua interpretação a respeito na Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013 (disponível no seu sítio eletrônico): não há incompatibilidade entre tais espécies normativas e o apregoado no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. MONTANTE A SER ADICIONADO.

A tributação dos lucros da sucursal/controlada sediada no exterior é realizada mediante a sua adição ao lucro líquido da pessoa jurídica matriz/controladora sediada no Brasil: integralmente, quando se tratar de sucursal; ou na proporção da participação da controladora no capital social da controlada, conforme o método da equivalência patrimonial. O montante a ser adicionado ao lucro líquido da matriz/controladora brasileira é o lucro auferido no exterior antes da incidência de tributação alienígena que seria equivalente ao IRPJ e à CSLL brasileiros.

LUCROS NO EXTERIOR. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTRANGEIRAS. ESTRUTURA INTERNA. DOCUMENTAÇÃO SUPORTE. QUESTIONAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os demonstrativos financeiros em que estampada a formação do referido lucro (formado no exterior) são questionáveis de per si, bem como a documentação de suporte à sua confecção, pena de redução a nada d'um trabalho de fiscalização que se pretenda minimamente sério. Cabe cancelamento da parte da autuação cujo conjunto de elementos/instrumentos com pretensão probatória se encontra harmonizado com a versão defendida pelo Impugnante.

TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. REQUISITOS.

Para o tributo pago no exterior poder ser compensado no Brasil o Contribuinte deve apresentar a prova de pagamento reconhecido pela autoridade tributária local e pelo consulado brasileiro ou deve demonstrar que o comprovante de pagamento apresentado está previsto na legislação estrangeira. No presente caso, o contribuinte fez prova da primeira forma no caso da controlada sediada em Portugal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Ausência de motivação não se confunde com discordância sobre a motivação apresentada. Presentes os motivos (textos-documento) e uma sua mínima

articulação com os comandos normativos que se crêem incidentes, eventual insuficiência do trabalho de subsunção se resolve no cancelamento da exigência, e não em reconhecimento de cerceamento do direito de defesa (rectius, declaração de nulidade do ato impugnado).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA AGRAVADA. DESCABIMENTO.

“Não tendo de uma forma geral o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, nem ficando caracterizada a tentativa de obstaculizar a fiscalização, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispunha de elementos fornecidos pelo próprio contribuinte que subsidiaram à apuração da matéria tributável.” (CARF, 1ª Sessão de Julgamento, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Acórdão 1401-000.970, de 08/05/2013).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova.

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário (e-fls. 1956 e ss), onde sustenta os argumentos apresentados em sede de impugnação, principalmente nos seguintes tópicos, conforme Resolução de fls. 2378:

Em preliminares (item III.1), a recorrente alega a nulidade parcial da decisão recorrida por preterição do direito de defesa. Isso teria ocorrido por ausência de análise de relevantes argumentos atinentes à liquidação de valores devidos a título de IRPJ e CSLL, mediante a transmissão de Declarações de Compensação durante o curso da fiscalização.

Sustenta a recorrente, desde a impugnação, que os valores assim extintos não poderiam ter sido, como o foram, objeto de lançamento de ofício. A decisão de primeira instância não se teria pronunciado sobre este autônomo e específico argumento, aí residindo a nulidade alegada.

Ainda em preliminares (item III.2), a recorrente alega que teria havido alteração da motivação original do lançamento, no que respeita aos lucros auferidos pela Controlada em Portugal – Zagope SGPS. Segundo afirma, o cerne da controvérsia, no lançamento, estaria relacionado à “baixa” do ágio registrado pela Zagope SGPS relativo à aquisição do investimento na Zagope Construções, no montante de E\$ 46.048 mil, efetuada para adaptar as demonstrações financeiras da Zagope SGPS às

regras contábeis brasileiras. O entendimento da autoridade lançadora teria sido de que, de acordo com o Regime Tributário de Transição (RTT, Lei nº 11.941/2009), a “baixa” do ágio não poderia afetar o resultado da Zagope SGPS, pois deveria se neutro do ponto de vista fiscal. No entanto, a decisão recorrida ter-se-ia afastado das motivações originais do lançamento e, além de não refutar os argumentos de impugnação, teria mantido a exigência, ao fundamento (diferente) de que o valor de E\$ 46.048 mil não poderia ser classificado como despesa, tendo em vista a legislação comercial brasileira, e deveria ser, assim, desconsiderado. A inovação de razões na decisão seria causa de nulidade. A interessada colaciona jurisprudência e doutrina em suporte de sua tese.

Na sequência, a recorrente passa a demonstrar questões que, por sua ótica, seriam prejudiciais, impeditivas do julgamento do presente processo neste momento, até que se conclua o julgamento administrativo do processo nº 16561.720200/2012-17.

São elas:

IV.1 – Saldos de Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL

No processo administrativo nº 16561.720200/2012-17, a autuação ali formalizada, referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, absorveu, de ofício, parcela significativa do saldo de prejuízos fiscais e a integralidade do saldo de bases de cálculo negativas da CSLL, existentes em 31/12/2007. No presente lançamento, em que se discutem fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2008 e 2009, a Autoridade Lançadora partiu do saldo reduzido (retificado), do que resultaram aqui exigências maiores do que aquelas a que se chegaria com os saldos originalmente apurados pelo contribuinte. Alerta a recorrente que o julgamento naquele processo ainda não é definitivo, tendo sido proferida decisão de primeira instância e estando pendente o julgamento do recurso voluntário interposto. Entende, assim, caracterizada a prejudicialidade entre os processos, e pede o sobrestamento do julgamento deste, até decisão definitiva naquele outro.

IV.2 – Tributos Liquidados no Exterior pela Controlada em Portugal (Zagope e suas Controladas)

A recorrente afirma que a decisão de primeira instância proferida no processo administrativo nº 16561.720200/2012-17 (ano-calendário 2007), teria sido reconhecido o direito da interessada à compensação dos tributos liquidados no exterior pela Zagope (e suas controladas). No entanto, esses tributos não foram abatidos dos autos de infração, “*ao argumento de que, na apuração original, a Recorrente teria apurado prejuízo fiscal, o que [...] inviabilizaria a pretendida dedução [...]*”. A recorrente prossegue:

51. De toda forma, e apesar de não reconhecer a dedução para o ano-calendário de 2007, a 1ª Turma da DRJ/SPO consignou na r. decisão proferida nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720200/2012-17 que os tributos liquidados no exterior pela Zagope (e suas Controladas) poderiam ser deduzidos em ano-calendário posteriores a 2007. Confira-se:

“(…)

Assim, o que se reconhece oportunamente como tributo sobre a renda pago no exterior no ano de 2007, i.é, R\$ 1.697.035,58, haverá de ser reservado para eventual compensação ‘com o que for devido nos anos-calendário subsequentes a 2007’.

(…)”

A interessada lembra, mais uma vez, que o julgamento administrativo no outro processo se encontra ainda inconcluso e acrescenta que, “*se os tributos liquidados*

no exterior pela Zagope (e suas Controladas) não forem abatidos nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720200/2012-17, deverão, então, ser deduzidos nos autos do processo administrativo em referência”.

Da mesma forma que no item anterior, a recorrente entende caracterizada a prejudicialidade entre os processos, e pede o sobrestamento do julgamento deste, até decisão definitiva naquele outro.

No mérito, os argumentos recursais podem ser sintetizados como segue, na sequência dos tópicos que constam da peça recursal:

· **V.1 DA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

A recorrente caracteriza os autos de infração como “*mal lavrados*”, e aponta as seguintes supostas violações ao art. 142 do CTN, diante do que postula pelo cancelamento integral das exigências fiscais:

· **V.1.1 — Ausência de juntada aos autos e análise conclusiva de documentos relevantes apresentados no curso da fiscalização**

A queixa da recorrente se refere, especialmente, aos documentos relacionados às despesas incorridas pela Sucursal de Angola e à liquidação de valores a título de IRPJ e CSLL

· **V.1.2 Ausência de motivação adequada e específica**

Aqui, a recorrente se refere à acusação fiscal de não oferecimento à tributação de supostos lucros auferidos no exterior por Sucursais e Controladas (especialmente no caso de Angola, Antigua, Argélia, Colômbia, Congo, Venezuela/Sucursal e Venezuela/Controlada).

· **V.1.3 Da Extrapolação dos Limites Legais aos Poderes de Fiscalização em Matéria de Lucros do Exterior**

O trabalho fiscal, nesse aspecto, ter-se-ia dedicado a “*auditar*” as demonstrações financeiras de Sucursais e Controladas no exterior e, ainda, a “*revisar*” as demonstrações de Controladas indiretas. A Fiscalização teria chegado ao extremo de glosar despesas da Sucursal de Angola. Afirma a recorrente que que “*a legislação nacional não autoriza este tipo de ‘auditoria’, e muito menos a realização de ‘ajustes’ e glosas nas demonstrações financeiras das entidades estrangeiras*”.

· **V.1.4 Do erro de critério na apuração da suposta omissão de receita financeira e do suposto ajuste a título de preço de transferência**

A recorrente reclama que teria sido apurada variação cambial sobre contrato firmado em Reais. Além disso, sustenta que a mera existência dos contratos de mútuo não significa que os respectivos valores tenham efetivamente entregues aos mutuários e naquele exato montante. O Fisco teria presumido a efetiva entrega dos valores. Com isso estariam integralmente comprometidas as acusações fiscais.

· **V.1.5 Desconsideração de créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL**

No lançamento, teriam sido desprezados créditos líquidos e certos de saldos negativos de IRPJ e CSLL, devidamente registrados nas DIPJs dos anos-calendário 2008 e 2009.

· **IV.1.5 Ausência de aprofundamento do trabalho fiscal**

Tal aprofundamento seria “*absolutamente necessário e imprescindível no caso concreto em função da complexidade das matérias investigadas e do volume de informações e documentos*”

· V.2 DA IMPROCEDÊNCIA DAS ACUSAÇÕES FISCAIS

· V.2.1 Controlada sediada em Portugal (Zagope)

Neste item, em extensa argumentação, a recorrente traz seu ponto de vista acerca: do Tratado entre Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação (aprovado pelo Decreto nº 4.012/2001); dos objetivos dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação; da Dupla Tributação e do Mecanismo para Evitar a sua Ocorrência; da Interpretação Particularizada da Fiscalização e da r. Decisão Recorrida, da qual diverge, afirmando que o lucro tributado por meio do presente lançamento teria sido exatamente o mesmo já tributado em Portugal pela Zagope.

A recorrente traz, também, seu entendimento acerca dos “*Comentários da OCDE à Convenção Modelo e da Dupla Tributação Jurídica Internacional*”, mencionados pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal.

Na sequência, a interessada busca afastar a eventual caracterização da tributação aqui discutida como incidente sobre dividendos fictos, pois o Tratado Brasil-Portugal apenas admite a tributação dos dividendos quando efetivamente pagos.

Acerca da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18, a recorrente considera falhas suas premissas e frágeis suas conclusões.

A recorrente sustenta que a Zagope não teria auferido lucro no exterior. Traz argumentos contrários à desconsideração, pelo Fisco, do valor de E\$ 46.048 mil a título de “despesas não operacionais”, lembra mais uma vez que a fundamentação para a autuação, quanto a esta matéria, teria sido alterada pela decisão de primeira instância, e conclui que a autuação não pode prosperar, por pretender tributar os resultados da Zagope SGPS apurados de acordo com critérios contábeis portugueses. Pede a recorrente que, na hipótese de ser mantido o lançamento, os tributos liquidados no exterior pela Zagope (e suas Controladas) sejam compensados com os montantes objeto dos autos de infração em discussão no presente processo.

· V.2.2 Controlada Sediada na Espanha (San Sebastian)

A recorrente argumenta que, independentemente do montante dos supostos lucros apurados nos anos-calendário de 2008 e 2009, os arts. 7º e 23 do Tratado entre Brasil e Espanha (aprovado pelo Decreto nº 76.975/1976) não autorizam sua tributação no Brasil. Os argumentos, nesse particular, são os mesmos aduzidos quanto ao Tratado entre Brasil e Portugal, no item anterior.

· V.2.3 Sucursal de Angola

A recorrente sustenta que teria comprovado a formação dos “Resultados Extraordinários”, a origem das despesas suportadas pela Sucursal de Angola (indenizações” e a ausência de lucro a ser tributado aqui no Brasil.

· V.3 QUESTÕES SUBSIDIÁRIAS

· V.3.1 Da Tributação do Lucro da Investidora Brasileira

Neste tópico, a recorrente retoma a argumentação acerca dos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação, e expõe seu entendimento de que, no caso concreto (Portugal e Espanha), estaria sendo tributado em duplicidade, no Brasil e em cada um daqueles países, um único e mesmo lucro.

· V.3.2 Recalculo dos créditos tributários

Na hipótese de manutenção dos lançamentos, a recorrente pede que sejam recalculadas as exigências, computando-se os créditos provenientes dos saldos

negativos de IRPJ e de CSLL, nos montantes de R\$ 556.867,33 (fl. 839) e R\$ 605.571,36 (fl. 991), respectivamente.

· **V.3.3 Não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**

A recorrente argumenta que os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada, por falta de previsão legal.

· **V.4 Recurso de Ofício**

A recorrente repisa todos os argumentos de defesa constantes da impugnação, e pede o desprovemento do recurso de ofício.

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário e razões ao recurso de ofício, às fls. 2287/2343, cujos argumentos, sinteticamente são:

A Fazenda Nacional se manifesta contrariamente ao pedido de sobrestamento do julgamento do presente processo, até decisão final no processo administrativo nº 16561.720200/2012-17.

Seu entendimento é de que as matérias aqui discutidas podem ser decididas de forma autônoma em relação àquele outro processo. A única consequência, por sua ótica, seria quanto à definição do saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL, o que diria respeito tão somente à fase de execução da decisão administrativa proferida pelo CARF, e não à apreciação dos aspectos materiais do lançamento.

No que toca aos argumentos de violação ao art. 142 do CTN, a Fazenda Nacional busca, inicialmente, fazer distinções quanto à natureza de cada uma das reclamações, e passa a refutá-los individualmente.

A Fazenda Nacional se dedica a demonstrar a legalidade e correção da tributação dos lucros auferidos por intermédio da Controlada em Portugal, debruçando-se sobre: a qualificação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas; a classificação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 como norma CFC; a aplicabilidade do referido art. 74 frente ao Tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Portugal; e a interpretação que reputa correta desse Tratado.

Na sequência, são abordados aspectos específicos quanto ao lucro tributável apurado na Zagope SGPS, buscando esclarecer a correção do procedimento fiscal.

No que tange aos lucros auferidos por intermédio da controlada na Espanha, pede a extensão do raciocínio desenvolvido quanto ao Tratado entre Brasil e Portugal, pelo que também aqui o lançamento deve ser considerado procedente.

Afinal, a Fazenda Nacional defende a legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, calculados à taxa SELIC, e conclui com o pedido de que seja negado provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Da Resolução:

O processo chegou ao CARF e em 06/04/2016, pelo teor da Resolução nº 1301-000.322, no qual a turma unanimemente determinou a conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos, trechos da Resolução:

Esclareço, por relevante, que, ao quantificar as exigências do IRPJ, o Fisco efetuou, de ofício, a compensação de saldos pretéritos de prejuízos fiscais acumulados, observada a limitação legal de 30% (trava).

Alerta a contribuinte que, no processo administrativo nº 16561.720200/2012-17, a autuação ali formalizada, referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, absorveu, de ofício, parcela significativa do saldo de prejuízos fiscais e a integralidade do saldo de bases de cálculo negativas da CSLL, existentes em 31/12/2007. No presente lançamento, em que se discutem fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2008 e 2009, a Autoridade Lançadora partiu do saldo reduzido (retificado), do que resultaram aqui exigências maiores do que aquelas a que se chegaria com os saldos originalmente apurados pelo contribuinte.

Por relevante, informo, desde já, que o processo nº 16561.720200/2012-17 teve sua impugnação julgada em 11/06/2014, sendo proferido o acórdão nº 1658.600, dando provimento parcial às pretensões do contribuinte. Foram interpostos recursos voluntário e de ofício, ainda não julgados em segunda instância. Consulta realizada no sistema *e-processo* revelou que, em 11/03/2016, o processo se encontrava no SEDIS/CECAP/CARF, atividade "*distribuir/sortear*".

Como se observa, uma das infrações discutidas no presente processo (a glosa de compensação de bases de cálculo negativas da CSLL) tem sua origem em outro processo. Por certo que, no mérito, a decisão que se há de proferir aqui depende fundamentalmente do que vier a ser decidido lá. Se, por hipótese, vier a ser decidido no outro processo pela improcedência dos lançamentos feitos pelo Fisco e pela correção do quanto apurado pelo sujeito passivo, isso implicará diretamente o restabelecimento das bases de cálculo negativas de CSLL do ano-calendário 2007, com efeitos sobre as glosas de compensações no ano-calendário 2008, aqui discutidas. Caso, na hipótese contrária, lá vier a ser decidida a correção dos ajustes do Fisco, a decisão aqui deverá ser pela procedência das glosas em 2008.

Raciocínio muito semelhante se pode fazer quanto ao IRPJ, apenas com a ressalva de que, no presente processo, não se cuida de glosa por compensações indevidas (visto que no outro processo os prejuízos fiscais foram apenas reduzidos, não completamente absorvidos), mas sim de qual deve ser o valor correto (maior ou menor) do saldo de prejuízos acumulados ao final do AC 2007, ponto de partida para que se possa determinar com precisão a exação deste processo.

Ainda que a prejudicialidade acima não fosse suficiente, há que se ter em conta, também, que a decisão de primeira instância no outro processo consignou a existência de pagamentos de tributos no exterior (Portugal), que não seriam passíveis de aproveitamento naquele processo (por motivos pelos quais não cabe aqui discutir), mas que seriam, sim, passíveis de eventual compensação com o que viesse a ser devido nos anos-calendário subsequentes a 2007. Ora, também essa matéria se encontra pendente de decisão definitiva, decisão essa que virá a influenciar a decisão a ser proferida no presente processo.

Com essas considerações, tenho por claro que não se há de examinar, neste processo, questões discutidas em outro processo, especificamente acerca da correção ou não dos ajustes feitos pelo Fisco na apuração do resultado do ano-calendário 2007. A correção ou não de tais ajustes é objeto do processo nº 16561.720200/2012-17.

Lá é que foi feita a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário 2007 e, por isso mesmo, lá é o foro adequado para essa discussão.

Trata-se de matéria prejudicial àquela a ser discutida nos presentes autos.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que:

1. Os autos deste processo sejam encaminhados à Unidade Preparadora, para que lá aguardem a decisão definitiva na instância administrativa do processo nº 16561.720200/2012-17.
2. A Unidade Preparadora faça acostar aos presentes autos cópia da decisão definitiva na instância administrativa do processo nº 16561.720200/2012-17.
3. A Unidade Preparadora faça acostar aos autos extrato do sistema SAPLI, atualizado após o cumprimento da decisão definitiva na instância administrativa do processo nº 16561.720200/2012-17.

À fl. 2398 foi juntado o despacho de encaminhamento, informando que o PA 16561.720200/2012-17 se encerrou por desistência do contribuinte para fins de adesão ao PERT.

Foram juntados também, às fls. 2394/2397 os extratos do sistema Sapli.

Assim, recebi os autos por sorteio em 12/04/2018.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

Os autos de infração trazem exigências de IRPJ e de CSLL, relativos aos anos-calendário de 2008 e 2009 sob a sistemática do Lucro Real e regime de apuração anual, nos importes de R\$ 77.661.786,95 e R\$ 55.081.306,16, respectivamente, entre principal, multa de ofício agravada de 112,5% e juros de mora. A base tributável assinalada pela Fiscalização foi (a propósito, vide autos de infração de fls. 1178/1199):

1.1. O lucro auferido no exterior pela pessoa jurídica: (a) ora por via de suas sucursais sediadas em Angola, Antígua, Argélia, Colômbia, Congo e Venezuela; (b) ora por meio de pessoas jurídicas controladas pela Impugnante, então sediadas no Peru (Construtora Panorama), na Espanha (San Sebastian Participações S.L., controladora direta de Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e de Ostrava Trading e Serviços Internacionais Lda.), em Portugal (Zagope SGPS Lda.) e na Venezuela (SubVenezuela).

1.2. Quanto de receita financeira decorrente de juros ativos previstos em contratos de mútuo firmados com pessoas vinculadas sediadas no exterior (no caso, Constructora Andrade Gutierrez de CV, sediada no México, e Moldavian Corporation, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas) não reconhecido até o patamar mínimo previsto pelo art. 22, § 1º, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

1.3. Quanto de variação cambial ativa que deixou de ser reconhecido (não adicionado ao Lucro Líquido), assim relacionado aos ditos contratos de mútuo.

1.4. Quando de variação cambial passiva que, registrado em excesso, nessa justa porção deixou de ser adicionado ao Lucro Líquido (também relacionado aos referidos contratos de mútuo).

1.5. Saldo insuficiente da base de cálculo negativa de CSLL, a suportar a compensação levada a cabo pelo Contribuinte.

2. Consequência de tudo, ainda houve redução do volume de prejuízo fiscal acumulado até 31/12/2009 (o prejuízo fiscal acumulado até o início de 2008, no monte de R\$ 40.139.544,54, considerada a compensação operada pelo próprio Contribuinte, bem que a utilização de ofício do saldo restante, isso para o fim de assimilar parte da infração verificada em 2008, foi zerado em fins desse mesmo ano). Assim se justificou a Fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 1200/1217):

Ela foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/SP1, que lhe foi parcialmente procedente e intimada ao recolhimento dos débitos em 10/07/2014 (AR de fl. 1954), e apresentou em 08/08/2014, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 1956 e ss.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e tempestivo, dele conheço.

Há Recursos Voluntário e de Ofício.

RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO

No que tange à admissibilidade do recurso de ofício, resalto o determinado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Tratarei dos assuntos na sequência para melhor disposição dos fatos.

A DRJ exonerou:

(i) as exigências de lucros auferidos no exterior por controladas/sucursais na Argélia (integral); Peru (Const. Panorama integral); Espanha (San Sebastian parcial); e Portugal (Zagope parcial);

(ii) da multa agravada de 112,5%, reduzida para 75%.

Com relação aos lucros auferidos no exterior por sucursal na Colômbia, há nos autos prova de que a interessada buscou extinguir parte da obrigação por compensação, cujo cômputo de efeitos o julgador em primeira instância considerou que compete à Unidade da RFB encarregada da execução da decisão final administrativa. No mais, o lançamento foi mantido.

Preliminares

Da Nulidade parcial da decisão recorrida por preterição do direito de defesa - Da ausência de análise de relevantes argumentos de defesa da recorrente - Da alteração da motivação original do lançamento - Da violação ao art. 142 do CTN - Autos de Infração "mal lavrados"

Pugna a recorrente pela nulidade parcial da decisão recorrida por não apreciação de argumentos trazidos pela impugnante. Segundo ela, apesar de ter demonstrado e comprovado que no curso da fiscalização transmitiu DComps, em que liquidava valores relativos a IRPJ e CSLL dos períodos autuados, acrescidos de multa de mora de 20% e juros. E que apesar de não serem espontâneos, a autoridade administrativa poderia realizar o recálculo dos tributos devidos, com o acréscimo da multa de ofício de 75%, e após a dedução dos valores liquidados formalizar a exigência de eventuais diferenças.

Não entendo haver nulidade, primeiro porque houve sim considerações da DRJ acerca do assunto, veja trechos abaixo:

32. A Fiscalização apontou, nesse segmento da autuação (sucursal sediada na Colômbia), conforme demonstrativo de fl. 1211, e já tudo convertido em Reais, um lucro auferido no exterior (ano de 2008) no importe de R\$ 15.665.422,31. Cifra alguma veio consignada na DIPJ (fl. 909). De consequência, o monte infracional daí decorrente ficou mesmo em R\$ 15.665.422,31. De seu turno, o Contribuinte, no curso do procedimento reconhece (fl. 117):

Com relação ao valor dos "Ingressos no Operacionais", informamos que a companhia – por lapso – deixou de considerar tal resultado em sua apuração fiscal dos exercícios de 2007 e 2008. Notando tal equívoco, por ocasião da fiscalização, a companhia optou por recalcular o IRPJ e a CSLL daquele período e proceder ao pagamento da diferença devida, por compensação, conforme detalhado no Anexo VI e recibos de entrega das referidas DCOMP's que estão gravadas no CD anexo. (destaque do original)

33. As cópias de PER/DCOMP que seguem às fls. 1676/1717 (38379.60351.200911.1.3.04-1387, 11639.25796.200911.1.3.04-9409, 34237.22750.200911.1.3.04-9806, 26328.14866.200911.1.3.04-0278, 21768.80715.200911.1.3.04-6897, 04807.69899.200911.1.3.04-5295 e 23118.27298.200911.1.3.04-0074) dão conta da extinção, via compensação, de CSLL referente ao ano calendário de 2008, se tudo somado, considerados apenas os montes de principal em seus valores originários, do importe de R\$ 1.364.003,47. Significa: há porção da autuação (exigência tributária em si, vinculada a um tanto da dimensão infracional imputada) contra a qual abre mão o Interessado de ulterior discussão.

34. Sobre o que reconhecido pelo Contribuinte como verdadeira infração própria (isto é, o não oferecimento à tributação, aqui, no Brasil, de resultado positivo apurado na sucursal sediada na Colômbia) no curso do procedimento fiscal e, portanto, sem o beneplácito da espontaneidade, mas, dizia-se, sobre esse exato segmento, o auto de infração, por esse só motivo, é procedente. Não é mais dizer, o lançamento, como instrumento formalizante da exigência, é imprescindível, sem o

que não se constituiria meio documental suficiente a prestar o necessário suporte a expedientes ulteriores afetos à cobrança. Também, a multa de rigor é a de ofício (no caso, a básica, de 75%, ou essa majorada em 50%; particular discussão que será mais a frente abordada, essa do agravamento), certo que a constituição do crédito tributário se deu em procedimento de ofício. Mais, a eventual redução dessa multa de ofício, com supedâneo no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (à conta de pagamento/compensação/parcelamento), cumprirá ser feito por autoridade encarregada dos expedientes de cobrança, certo que não há litígio instaurado sobre a sua raiz.

Segundo, é certo que se trata de execução de valores, quando posteriormente, tais valores serão abatidos daqueles considerados eventualmente devidos.

Por certo também, a existência da Súmula 33 do CARF:

Súmula CARF nº 33: *A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

Outro tópico levantado diz respeito à alteração da motivação original do lançamento. No entanto, tais alegações se confundem com a de mérito, não cabendo em sede de preliminar ou com a finalidade de se declarar nulo o acórdão ou o lançamento.

De igual forma, nos termos do art. 59 e 60 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a nulidade da decisão *a quo*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

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

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

No que se refere ao argumento de que os autos de infração seriam "mal lavrados", o que violaria o art. 142, do CTN:

(I) não juntou aos autos e não analisou conclusivamente documentos relevantes apresentados no curso da fiscalização (especialmente os relacionados às despesas

incorridas pela Sucursal de Angola, aos prejuízos fiscais acumulados pela Sucursal da Colômbia e à liquidação de valores a título de IRPJ e de CSLL);

(II) não motivou de forma adequada e específica a acusação fiscal de não oferecimento à tributação de supostos lucros auferidos no exterior por Sucursais e Controladas (especialmente no caso de Angola, Colômbia, Camarões e Portugal);

(III) extrapolou os limites legais aos poderes de fiscalização em matéria de lucros no exterior, chegando ao ponto de descabidamente glosar despesas da Sucursal de Angola;

(IV) desprezou créditos (líquidos e certos) decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL, devidamente registrados na DIPJ do ano-calendário de 2007; e

(V) não aprofundou o trabalho fiscal, o que, aliás, era absolutamente necessário e imprescindível no caso concreto em função da complexidade das matérias investigadas e do volume de informações e documentos.

Ora,, não vejo como acatá-los. Basta para isso verificar o Termo de Verificação Fiscal e os próprios autos de infração. A recorrente bem entende e bem se defende, conforme se vê pela Impugnação e Recurso Voluntário apresentado, de tal forma, que como acima colocado não vislumbro ofensa aos artigos acima mencionados, que ensejassem a nulidade do lançamento, ademais, muito também se confunde com as discussões de mérito, como análise de documentação.

Assim, afasto as preliminares argüidas.

Antes de passar ao mérito, importante ressaltar que o presente processo foi sobrestado em razão de uma relação de prejudicialidade com o PA 16561.720200/2012-17, no que tange à glosa de compensação de bases de cálculo negativa de CSLL, já que quando da autuação daquele processo, o fiscal procedeu na compensação de ofício, dos saldos pretéritos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, e neste processo, partiu do saldo já retificado.

É certo que esse PA, conforme *site* do CARF, foi julgado em 17/05/2017, tendo sido proferida a decisão através do acórdão 1201-001.690 (Recurso Voluntário e de Ofício), do ilustre Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, onde o Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, que dava parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para afastar a tributação do resultado em Portugal e os Conselheiros Luis Toselli e Gustavo Guimarães, que davam parcial provimento ao Recurso Voluntário, em maior extensão, para afastar a tributação do resultado em Portugal e reconhecer a compensação do prejuízo apurado na Colômbia até o valor de 10.665.483.000,00, em pesos colombianos.

Posteriormente, conforme despacho de encaminhamento, de fl. 2398, chega a informação de que o PA 16561.720200/2012-17 se encerrou por desistência do contribuinte para fins de adesão ao PERT. Bem como foi juntado aos autos o extrato do SAPLI

Assim, com relação ao lançamentos das glosas de compensação de base negativa de CSLL, diante da desistência do contribuinte, permanecem as glosas aqui tratadas.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Segundo o TVF, o objetivo o tratado serve apenas para evitar a dupla tributação internacional, na medida em que a recorrente não se confunde com a pessoa de sua

controlada direta, não haveria ofensa aos tratados quando da tributação dos lucros da recorrente, quando retratado o lucro da sua controlada direta.

Alega a recorrente a aplicação dos tratados para evitar a bitributação nos casos de Portugal (Zagope) e seu art. 7º, e Espanha (San Sebastian), tendo em vista também a decisão proferida pelo STF - ADI 2588.

Vejam, agora, o que decidiu, de fato, o STF por ocasião do julgamento da ADI 2.588:

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 TRIBUTOS PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.15835/2001, 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 2.15835 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 2.15835 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 2.15835/2001, 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 2.15835/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Empresas coligadas à pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida não se sujeitarão à regra encartada no art. 74 da MP 2.15835/2001.

Quanto aos efeitos, e a sua vinculação, inclusive, aos órgãos administrativos, veja-se a decisão final extraída da ata de julgamento, reproduzida na ementa do julgado ora tratado:

Decisão:

Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.

Vejamos o que determina o art. 7º do Tratado entre Brasil e Portugal:

Artigo 7º
Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Abaixo, trechos do ilustre professor Alberto Xavier:

"a conclusão de que os tratados têm supremacia hierárquica sobre a lei interna e se encontram numa relação de especialidade em relação a esta, é confirmada em matéria tributária, pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional que, em preceito declaratório dispõe que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha'.

Observa-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere a revogação da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua explicação pelo tratado.

Trata-se, isso sim, de delimitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis.

Cumprer notat que a supremacia hierárquica dos tratados sobre as leis internas tem com o efeito exclusivo proibir a sua revogação por leis internas subseqüentes, não sendo porém o fundamento da sua 'aplicação prevalecente'. É que, ainda que tratado e lei ordinária tivessem paridade de valor hierárquico, a aplicação prevalecente do primeiro resulta diretamente de uma relação de especialidade".

Transcrevo, também, trechos do Acórdão do ilustre Conselheiro Luis Flávio Neto, 9101-003.617, que trata dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com Portugal:

Em termos gerais, o compromisso assumido por Estados que celebram acordos conforme a "Convenção modelo de acordos de bitributação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico" (doravante "CM-OCDE") pode ser reduzido a três aspectos fundamentais: i) cada Estado permanece legitimado à tributação da renda derivada de atividades desenvolvidas em seu território; ii) cada Estado permanece legitimado à tributação da renda de seus residentes; iii) diante da possibilidade de cumulação dos dois itens antecedentes, cabe ao Estado da fonte restringir a tributação em algumas hipóteses, bem como deverá o Estado da residência isentar rendimentos ou conceder crédito em relação ao imposto pago àquele primeiro, nas hipóteses em que também lhe couber a tributação. Tal como concebida, a estrutura da CMOCDE privilegia o Estado da residência, importador de capitais: (i) a renda do trabalho ou de serviços pode ser tributado no Estado em que estes são executados; (ii) a renda passiva, como juros e dividendos, podem ser tributados pelo Estado da fonte até um determinado limite; (iii) o lucro das atividades empresariais serão tributados no Estado da residência, salvo no que se refere aos lucros atribuíveis a um estabelecimento permanente no Estado da fonte¹.

No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CMOCDE, consta a regra de que os lucros de empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os aufera. É o que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos "lucros das empresas", prevista no tratado BrasilPortugal, em seu art. 7º :

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável. 2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável. 3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido. 4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa. 5. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente. 6. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente

¹ VASCONCELLOS, Roberto França. Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária, in Revista de Direito Tributário Internacional n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 155-156.

tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

(...)

Tendo em vista a excepcionalidade da tributação dos rendimentos atribuíveis a estabelecimento localizado no Estado da fonte, tornase relevante também observar o disposto no art. 5 (7) do acordo BrasilPortugal, que assim dispõe: ARTIGO 50 – Estabelecimento Estável ou Estabelecimento Permanente (...)

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra. O mesmo se verifica em relação ao art. 5(6) do acordo BrasilEquador: ARTIGO 50 – Estabelecimento Permanente (...)

6. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja por intermédio de estabelecimento permanente, quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra. Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos possam ser tributados pelo Estado da fonte até um determinado limite, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante. É o que se dá no art. 100 da Convenção BrasilPortugal, nos seguintes termos: ARTIGO 10 – DIVIDENDOS

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado. 2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá: a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos; b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites. 3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação. 4. O disposto nos n.ºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou

rendimentos provenientes desse outro Estado. 6. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no nº 2, alínea a). 7. O disposto nos nºs 2 e 6 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados. O acordo BrasilPortugal estabelece, então, que os dividendos pagos por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, Portugal, à alíquota máxima de 10% ou 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão d e crédito do imposto pago no exterior.

3. A aplicação dos acordos de bitributação e a incompetência do Brasil para exercer a tributação levada a termo no AIIM sob julgamento.

A interpretação e aplicação dos acordos de dupla tributação demanda atenção para algumas peculiaridades, em especial: Primeiro, quando um acordo de dupla tributação consignar expressamente a definição de um termo nele utilizado, esse sentido acordado por ambos os Estados contratantes deverá – para fins de aplicação da referida convenção – ser adotado independentemente dos conceitos e categorias do Direito interno de seus respectivos sistemas jurídicos domésticos. Essa é a norma prescrita pelo art. 3 (1) da generalidade dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, à semelhança da CMOCDE. Referida norma consta expressamente no art. 3 (1) dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador; Segundo, quando o acordo de bitributação não definir expressamente um termo utilizado em seu texto, deverá ser verificado se há evidências em seu “contexto” (intrínseco e extrínseco) quanto aos sentidos consentidos pelos Estados e, subsidiariamente, também será possível o recurso ao Direito doméstico dos Estados contratantes. Essa é a norma prescrita pelo art. 3 (2) da generalidade dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, à semelhança da CMOCDE, a qual consta também nos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador; Terceiro, na interpretação dos acordos de bitributação, inclusive na seleção de evidências sobre o sentido de um termo não definido pelo acordo internacional, devem ser respeitadas as normas prescritas pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (Decreto n. 7.030, de 14.12.2009, doravante “CVDT”). Não se trata se trata a CVDT de mera recomendação, mas de norma cuja observância é mandatória. Quarto, inclusive diante das normas da CVDT, os sentidos mutuamente atribuídos pelos Estados contratantes aos termos de um acordo de bitributação não podem ser desvirtuados ou alterados unilateralmente pelas partes. No presente caso, em que são relevantes especialmente as normas de distribuição de competências dos arts. 7o (“lucros de empresas”) e 10o (“dividendos pagos”) dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, faz-se necessário verificar quais de seus termos foram definidos no respectivo texto do tratado e, ainda, quais não o foram. O art. 10 (3), dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, define o termo “dividendos” como “rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição”.

O dispositivo segue a tradição dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. O sentido de dividendos estabelecido nesses tratados internacionais geralmente é mais amplo que no Direito doméstico brasileiro, de forma a abranger aquilo que em nossa legislação interna possui sentidos diversos, como rendimentos de “partes beneficiárias” (Lei 6.404/76, arts. 46 a 51) e distribuição lucros em razão de debêntures (Lei 6.404/76, arts. 52 a 74).7 Para fins de aplicação do acordo internacional, devem ser adotados esses conceitos mais amplos, expressos em seu texto. Embora o termo “dividendos” esteja definido

expressamente no art. 10 (3) dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, o seu complemento “pagos” está entre os termos não definidos em seu texto, de forma que deve ser interpretado conforme o seu “contexto” e, caso este não forneça um sentido plausível, uma definição razoável deverá ser investigada no Direito doméstico dos Estados contratantes. O art. 3 (2) do tratado internacional em questão assim estabelece: 2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa. Prevê os acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, então, nosso dever de investigar um sentido ao termo “pagos” (ou, em última análise, à expressão “dividendos pagos”), no contexto do próprio acordo internacional. Apenas se esse “contexto” não prover um sentido plausível ao termo do acordo, este deverá ser investigado no Direito doméstico. Repitase que o julgador administrativo – assim como qualquer aplicador do Direito tributário internacional – tem o dever de se valer de evidências presentes no “contexto” dos tratados de bitributação para a interpretação de seus termos. Não se trata de atitude discricionária, mas de medida essencial para que o acordo bilateral seja coerentemente aplicado por ambos os Estados contratantes, em conformidade com a CVDT e as demais normas do Direito internacional. Para levar a termo essa interpretação conforme o “contexto” dos acordos de bitributação, ao menos três fontes provedoras de evidências quanto aos sentidos de seus termos devem ser consultadas. contexto intrínseco: deve ser investigado o texto do acordo de bitributação, seu preâmbulo e anexos, documentos elaborados em conexão com o tratado, protocolos e acordos posteriores celebrados pelos Estados contratantes. Para tanto, podem ser adotadas expedientes tais como métodos de análise sintática e semântica, a interpretação do texto do acordo como um todo, testes comparativos da função e do sentido dos termos no acordo de dupla tributação como um todo, a identificação dos objetivos e propósitos do acordo a partir de detalhes de cada uma de suas partes; contexto extrínseco primário: deve ser investigada a existência de procedimentos amigáveis, dos chamados parallel treaties e, ainda, de práticas adotadas pelos Estados por meio de suas autoridades administrativas, judiciárias e legislativas; contexto extrínseco secundário: deve ser investigada a existência de decisões de Cortes nacionais de terceiros Estados, doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes Nações, Convenção Modelo da OCDE e os seus respectivos Comentários, trabalhos preparatórios, atos unilaterais quanto à intenção dos Estados contratantes e circunstâncias relacionadas à conclusão da convenção fiscal. No presente caso, há evidências presentes tanto no contexto intrínseco quanto no contexto extrínseco dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, a s quais fornecem um claro e plausível sentido ao termo “pagos” (ou mesmo à expressão “dividendos pagos”)

Assim, os lucros da controlada Zagope só poderiam ser tributados em Portugal, diante da competência exclusiva para se tributar esses rendimentos, não ocorrendo qualquer outra tributação, e aqui não se pode falar em se aplicar o art. 74 da MP 2.158-35/01, já que incompatíveis.

De igual forma o entendimento da DRJ.

Também a recorrente refuta o argumento baseado na Solução de Consulta 18 COSIT, que trata do decidido na ADI 2588 - STF, em que, por maioria de votos, entendeu que a norma brasileira se aplica às controladas de empresas brasileiras com sede em "paraíso fiscal", ou que naquelas de regime fiscal privilegiado. Assim, deixou de fora as coligadas sediadas em países com tributação normal, bem como rejeitou-se a retroatividade da lei para se tributar aqueles lucros anteriores ao ano de 2002. Dessa forma, resta claro que nos casos de

controladas residentes em países não considerados como paraísos fiscais e coligadas em paraísos fiscais, não há decisão acerca do tema.

Assim, no meu entendimento, não se aplica o art. 74 da MP 2158-35/01 quando da existência de tratados.

Dessa forma, afasto o lançamento por estas razões.

Como é sabido que o entendimento do Colegiado não é esse, avanço na análise.

Ajustes realizados pela recorrente

A empresa fiscalizada possuía 100% da empresa Zagope Construções, sediada em Portugal, essa empresa foi cindida em 2006, constituindo-se a empresa Zagope SGPS Ltd, também com sede em Portugal, posteriormente ela vendeu as ações detidas na Zagope Construções para a Zagope SGPS, diante do que, concluiu a Fiscalização, segundo o TVF que a cisão e suas justificativas ficaram sem sentido.

Essa empresa Zagope SGPS tem participações em outras empresas do setor da construção civil, como na África (Angola, Argélia, Camarões, Gana, Guiné Equatorial, Mauritânia, Moçambique e República da Guiné), bem como da Europa (Portugal e Espanha).

Intimada a apresentar as documentações, a Fiscalização identificou uma diferença nas demonstrações financeiras, uma vez que nas demonstrações contábeis locais apresentava lucro (E\$19.456.000,00) e em reais constava um prejuízo (R\$68.457.518,00) em 2008 e na DIPJ 2009/2008 um prejuízo de R\$89.851.959,53. A diferença seria um despesa operacional de E\$48.757.000,00, onde constava um valor de E\$46.048.000,00 referente a um "Estorno de Ativo por Diferenças de Critérios Contábeis".

Justifica, a recorrente, que excluiu tal valor pois a Lei 11.638/07 extinguiu a rubrica "Resultados de Exercícios Futuros" na contabilidade das empresas, realizando tal valor.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que tais modificações não têm efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, não podendo a empresa, simplesmente extinguir o saldo da rubrica REF, e sim reclassificá-los para o Passivo Não Circulante, em conta representativa de receita diferida, nos termos do art. 299-B, da Lei 6.404/76.

Assim, pelos seguintes motivos, não considerou a despesa:

1 – A empresa fiscalizada não teve perda de investimento na empresa Zagope SGPS Ltd que justificasse o “Estorno de Ativo por Diferenças de Critérios Contábeis”;

2 – A empresa Zagope SGPS Ltd. teve Lucro Líquido Antes dos Impostos de E\$ 19.456.000,00 e E\$ 76.446.000,00, nos anos-calendário de 2008 e 2009, respectivamente;

3 - as modificações introduzidas pela Lei 11.638/07 extinguíram a rubrica “Resultado de Exercícios Futuros”, porém não extinguíram o seu saldo, conforme pretendido pelo contribuinte;

4 – o saldo da à rubrica “Resultado de Exercícios Futuros” foi reclassificado para Passivo Não Circulante, em conta representativa de receita diferida, conforme determina o Art. 299-B, da Lei 6.404/76 (incluído pela Lei nº 11.941/09);

5 – as modificações introduzidas pela Lei 11.638/07, nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas não tiveram efeitos tributários, para pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 (art. 16, da Lei 11.941/09);

6 - o surgimento das “Despesas Não Operacionais”, por “Estorno de Ativo por Diferenças de Critérios Contábeis” e a baixa ou realização do “Resultado de Exercícios Futuros” foram modificações introduzidas pela Lei 11.638/07, nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas, que devem ser consideradas como se nunca tivessem existido para efeitos tributários, tendo seus efeitos revertidos para 31 de dezembro de 2007 (art. 16, da Lei 11.941/09);

7 – A empresa fiscalizada alega que: “...foi obrigada a realizar o valor registrado na rubrica “Resultado de Exercícios Futuros...”, porém realiza o lançamento na conta de AFAC – RLP. Apesar do valor do AFAC e do valor de venda serem iguais, as naturezas são diferentes e o contribuinte leva este equívoco para as contas da Zagope SGPS Ltd., onde também faz lançamentos contra a conta do AFAC (Arquivo - Explicação Consag X Zagope – fls. 10/11);

8 – Dessa maneira, não é possível alterar o resultado da empresa sediada em Portugal com ajustes que só dizem respeito aos critérios contábeis adotados no Brasil a partir de 2008 (Lei 11.638/07);

9 – Mais do que isso, a Lei 11.941/09 determina que as alterações promovidas pela Lei 11.638/07 não surtam efeitos tributários como quer a fiscalizada.

A DRJ, por sua vez, baseou-se no art. 25, §2º, inc. I da Lei 9.249/95:

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 (destacou-se);

46. Então, já se sabe: o demonstrativo de resultado da controlada no exterior, Zagope SGPS Lda. (fl. 707, coluna à esquerda) não será assimilado ao contexto da tributação do residente nacional tal como está (fl. 707, coluna à esquerda), mas senão e apenas “segundo as normas da legislação brasileira”.

47. O art. 6º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, diz o mesmo:

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.* (destacou-se)

48. Então, a pergunta consequente é: no demonstrativo de resultado da controlada no exterior, Zagope SGPS Lda. (fl. 707, agora, coluna à direita), a rubrica “*Despesas não operacionais*”, na porção que responde por “*Estorno de ativo por diferenças de critérios contábeis*”, assim valorado em € 46.048.000,00 (conciliação nº 9 em nota de rodapé ao dito demonstrativo de fl. 707), e equivalente ao ágio reconhecido pela própria Zagope SGPS Lda. na aquisição das ações detidas pelo Contribuinte em Zagope Construções e Engenharia S/A, mereceria a classificação contábil de despesa, “*segundo as normas da legislação comercial brasileira?* A resposta é negativa.

49. D’outra forma, visualize-se Zagope SGPS Lda. (está-se ciente que se trata d’uma pessoa jurídica alienígena, porém vindo seu demonstrativo de resultado para terras nacionais, há que se proceder a uma releitura das contas/subcontas ali existentes bem que das respectivas classificações contábil-fiscais, como antes anotado). Essa pessoa jurídica adquiriu, numa operação intragrupo, do corrente Contribuinte as ações por ele detidas em Zagope Construções e Engenharia S/A (também pessoa jurídica alienígena). Por outra, Zagope SGPS Lda. adquiriu participação societária em Zagope Construções e Engenharia S/A e pagou/reconheceu ágio na respectiva operação. Segundo as normas da legislação brasileira (é o que se tem a fazer, conforme preceituado pelo art. 25, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.429, de 1995, e pelo art. 6º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002), não há, aí, despesa incorrida e suportada por Zagope SGPS Lda., a menos: (1) de alienação do dito investimento por parte de Zagope SGPS Lda., por similaridade à legislação brasileira (art. 391, parágrafo único, do RIR/99), circunstância não demonstrada (a de alienação do investimento assim detido por Zagope SGPS Lda.); ou (2) de permissivo na legislação portuguesa que autorize tomar dito ágio como a concorrer, de pronto e de uma só vez, na formação do “lucro líquido” de Zagope SGPS Lda. em 2008, sendo tal monte, “*antes de descontado o tributo pago no país de origem*” (art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002), a base de cálculo do que a adicionar “*ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil*” (art. 1º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002), circunstância essa também não demonstrada.

50. Não há que se confundir: uma coisa é a **tributação do lucro auferido no exterior** por pessoa jurídica domiciliada no Brasil por conta de suas filiais/sucursais sediadas no exterior; outra é o regime jurídico dispensado ao resultado (positivo ou negativo) da equivalência patrimonial assim apurado por pessoa jurídica domiciliada no Brasil em face de controlada/coligada sua sediada no exterior. Essa distinção é bem evidente no corpo do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, mencionado pelo Interessado:

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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 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;*

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 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.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

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

§ 7º. Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (incluído pela Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013)

51. Então, veja-se: a mecânica da equivalência patrimonial tem seu lugar garantido, mas “**sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º**” do art. 25 da Lei nº 9.249, 1995, isto é, sem prejuízo da tributação do lucro auferido por filial, sucursal, controlada ou coligada sediada no exterior. Em outras palavras: um tal lucro será tributado, sem intercorrência de qualquer ordem a respeito de resultados apurados via equivalência patrimonial (um tal resultado, a sabendas, não é computado na determinação do

lucro real, como o prediz o caput do art. 389 do RIR/99: “*A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).*”

Ressalte-se aqui, também outros pontos levantados pela recorrente. A venda da sua participação na Zagope Construções para a Zagope SGPS pelo valor de E\$89.000.000,00 foi definida com base em avaliação realizada por instituição financeira portuguesa, tal operação gerou um ganho de capital de R\$129.868.350,00, devidamente incluídos nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL de 2006.

Que se utilizou das normas brasileiras para fazer o ajuste, quando ajustou os critérios contábeis estrangeiros para os brasileiros. Que o valor considerado como despesa não operacional corresponde ao ágio de períodos anteriores e que adaptados aos critérios brasileiros foram "baixados" em 2008, em razão das novas regras contábeis. Cita inclusive que em razão do não reconhecimento de ágio decorrente de operações entre empresas do mesmo grupo.

Nesse ponto, alinho-me ao entendimento esposado no próprio lançamento. Se o ajuste se deu para fins da Lei 11.638/07 conforme apresentação juntada às fls. 247, a mesma baixa não poderia gerar efeitos para fins fiscais. Ademais, se como a própria recorrente reconhece tal despesa como sendo decorrente de "ágio interno", empresas do mesmo grupo, tal valor também não pode ser considerado como uma despesa dedutível.

Assim, de se manter o ajuste efetuado pela fiscalização.

Compensação de tributos pagos no exterior

Neste ponto, relativo ao lucro da controlada em Portugal, Zagope, há um item que se refere ao aproveitamento do tributo lá pago, nos termos do art. 26§2º. da Lei 9.249/95:

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

[...]

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

A DRJ reconheceu, após uma minuciosa verificação da documentação e cálculo, um montante de R\$12.349.648,43 para o ano de 2008:

Quadro 02 - Pagamento de imposto no exterior comprovado.			
Espécie de pagamento: "Pagamentos por conta".			
Data (1)	Valor (Euros) (2)	Taxa/câmbio (*) (3)	Valor (Reais) (4)=(2)*(3)
28/07/2008	271.800,00	2,48092	674.314,06
29/09/2008	271.800,00	2,82843	768.767,27
12/12/2008	271.800,00	3,19308	867.879,14
Espécie de pagamento: "Pagamento de autoliquidação de IRC".			
Data (1)	Valor (Euros) (2)	Taxa/câmbio (*) (3)	Valor (Reais) (4)=(2)*(3)
29/05/2009	3.090.907,63	2,78935	8.621.623,20
Espécie de pagamento: "Retenções na fonte".			
Data (1)	Valor (Euros) (2)	Taxa/câmbio (**) (3)	Valor (Reais) (4)=(2)*(3)
	29.997,53	3,23815	97.136,50
	94.029,86		304.482,79
	1.292,31		4.184,69
	57.242,32		185.359,22
	515,04		1.667,78
	163.839,06		530.535,45
	59.278,81		191.953,68
	6.175,49		19.997,16
	208,65		675,64
	1.860,62		6.024,97
	123,80		400,88
	(***; fl. 1791)		-
	(***; fl. 1793)		-
	217,50		704,30
	895,71		2.900,44
	21.706,25	70.288,09	
	232,59	753,16	
Total	4.343.923,17		12.349.648,43

E com relação ao ano de 2009, de igual forma, reconheceu R\$431.752,45:

Quadro 04 - Pagamento de imposto no exterior comprovado.				
Espécie de pagamento: "Retenções na fonte".				
Data (1)	Valor (Euros) (2)	Taxa/câmbio (3)	Valor (Reais) (4)=(2)*(3)	
	58.341,25	2,50733	146.280,77	
	26.240,37		65.793,27	
	21,87		54,84	
	22.248,08		55.783,28	
	7.563,23		18.963,51	
	5.818,85		14.589,78	
	8.106,81		20.326,45	
	4.157,09		10.423,20	
	34.842,53		87.361,72	
	4.856,02		12.175,64	
Total	172.196,10			431.752,45

Ademais, aqui importante ressaltar outro ponto, decorrente do PA já mencionado que tratou do ano-calendário de 2007, em que não foi permitido compensar o

imposto pago em 2007 já que o resultado havia sido negativo, mas o permitia fazer em anos subsequentes. Como tal decisão restou definitiva, de se permitir que tais valores sejam compensados em 2008 ou subsequentes.

Dessa forma, entendo serem passíveis de compensação os tributos pagos em Portugal no ano de 2008. De igual forma para o ano de 2009 diante da documentação apresentada.

San Sebastian Participações SL, Bellerive Serviços de Consultoria e Ostrava Tradig e Serviços Internacionais LTD (Espanha)

Com relação aos argumentos relativos aos Tratados apresentados pela recorrente, reforço os mesmos já apresentados para Portugal acima.

A decisão recorrida acatou argumentos da recorrente relacionados ao montante tributável, conforme se vê abaixo:

36. Nesse espaço, o viés de discórdia é de natureza interpretativa sobre os elementos que compõem as demonstrações financeiras de fls. 568 e 571, intituladas “SAN SEBASTIÁN PARTICIPAÇÕES S.L. – MEMÓRIA ESTADO DE GANÁNCIAS Y PERDIDAS SEGÚN I.F.R.S. (CONSOLIDADO), AL 31 DE DICIEMBRE DE 2008 [e de 2009, também] EXPRESADO EN EUROS”. Acresça-se: não se discute o foro íntimo dos elementos que, juntos, deram origem a ditos demonstrativos. Por outra, o ponto de partida – tornado incontestado – são tais demonstrativos e/ou outros elementos (diga-se, mais demonstrativos, como os de fls. 299/608, relativos à Bellerive Serviços de Consultoria Lda., e de fls. 610, 650, relativos a Ostrava Trading, ambas controladas por San Sebastian Participações S.L.) que com eles se harmonizam. Nessa senda, pelo princípio da indivisibilidade da prova, como positivado no art. 373, parágrafo único, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil – CPC, segundo o qual o documento (precisamente, o de fl. 506) deve ser interpretado como um todo incidível, serve ele (documento) também em proveito do Contribuinte. É o que se verá.

37. A interpretação do Contribuinte merece ser prestigiada. Reproduza-se o demonstrativo de fl. 568, referente ao ano-calendário de 2008 (a ele foram acrescentadas marcas/numeração em colunas para efeito de tornar mais fácil a explicação que se segue):

S Y PERDIDAS SEGÚN I.F.R.S. (CONSOLIDADO) RESADO EN EUROS	1	2	3	4	5	6	7	8
	SSINV. IND. ESGAAP	AJUSTES IFRS	SSINV. IND. IFRS	BELLERIVE	OSTRAVA	SUMA	ELIMIN.	CONSOLID.
	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008	2008
	Euros	Euros	Euros	Euros	Euros	Euros	Euros	Euros
Ingresos Netos de Cifras de Negocio	-	-	-	7.977.740	-	7.977.740	-	7.977.740
Otros Gastos de Explotación	(77.213)	-	(77.213)	(4.332.164)	(20.513)	(4.429.890)	-	(4.429.890)
Amortizaciones	-	-	-	(2.383)	-	(2.383)	-	(2.383)
Resultados de Explotación	(77.213)	-	(77.213)	3.643.193	(20.513)	3.545.467	-	3.545.467
Efecto Valoracion-Equivalencia patrimonial		4.660.352	4.660.352	-	-	4.660.352	(4.660.352)	-
Dividendos Recibidos	2.041.477	(2.041.477)	-	-	-	-	-	-
Otros Egresos Financieros Netos	-	-	-	161.541	-	161.541	105	161.646
Diferencia de cambios	(1.884)	125.768	123.884	860.617	-	984.501	(105)	984.396
Provision Desvalorización Participaciones	-	(24.013)	(24.013)	-	-	(24.013)	24.013	-
Resultados financieros	2.039.593	2.720.630	4.760.223	1.022.158	-	5.782.381	(4.636.339)	1.146.042
Perdidas Extraordinarias	-	-	-	-	(8.500)	(8.500)	-	(8.500)
Resultado del Ejercicio	1.962.380	2.720.630	4.683.010	4.665.351	(29.013)	9.319.348	(4.636.339)	4.683.009

38. Nos dizeres do art. 1º, § 6º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, os “*resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica (Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e Ostrava Trading), na qual a filial, sucursal, controlada (San Sebastian Participações S.L.) ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada (San Sebastian Participações S.L.) ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil*” (destacou-se).

39. Ora, à míngua de maiores e específicas considerações por parte da Fiscalização, sem mais outros documentos juntados aos autos, são os elementos sob a coluna 8 (“*CONSOLID.*”), na reprodução acima, que melhor respondem ao dito comando normativo. Pelo que se vê, a coluna 3 (última linha) dá conta da apuração do resultado de San Sebastin Participações S.L. já incluída a participação dessa última em Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e Ostrava Trading, via equivalência patrimonial, expressamente referida no demonstrativo em consideração por “*Efecto Valoracion-Equivalencia patrimonial*” (lembre-se que o demonstrativo não foi intrinsecamente questionado). Já as colunas 4 e 5 (sempre última linha) coligem as participações de San Sebastian Participações Lda. nos resultados líquidos de Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e Ostrava Trading, respectivamente. Tais montantes, como indicado no coluna 7 (última linha), cumprem ser “*ELIMIN*” (leia-se: subtraídos, em seu efeito líquido, i.é, € 4.665.351,00 – € 29.013,00 = € 4.636.338,00) da totalização expressa na coluna 6, certo que já considerados pela equivalência patrimonial. Enfim, se houve lucro auferido no exterior nesse segmento, tal foi de € 4.683.009,00, já oferecido à tributação (pelo menos em parte), como o reconhece a própria Fiscalização em seu demonstrativo de fl. 1211. No caso, o Contribuinte informava em sua DIPJ do ano-calendário de 2008 um monte de R\$ 12.283.433,23 (fl. 920) a esse justo título, quantia essa que, convertida à taxa de câmbio usada pela Fiscalização – R\$ 3,23815 a cada 1€ – remonta o importe de € 3.793.349,05. Logo, com respeito à controlada sediada na Espanha e para o ano-calendário de 2008, procede a identificação d’um monte infracional equivalente a € 889.659,95 (= € 4.683.009,00 - € 3.793.349,05), ou seja, R\$ 2.880.852,37 (= € 889.659,95 * R\$ 3,23815/1€).

40. Também para o ano de 2009, segue-se o mesmo. À míngua de maiores e específicas considerações por parte da Fiscalização, sem mais outros documentos juntados aos autos, são os elementos sob a coluna “*CONSOLID.*” do demonstrativo de fl. 571, que melhor respondem ao comando normativo veiculado no art. 1º, § 6º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002. Pelo que ali se vê, “*SSINV. IND. IFRS*” (última linha) dá conta da apuração do resultado de San Sebastin Participações S.L. já incluída a participação dessa última em Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e Ostrava Trading, via equivalência patrimonial, expressamente referida no demonstrativo em consideração por “*Efecto Valoracion-Equivalencia patrimonial*” (lembre-se que o demonstrativo não foi intrinsecamente questionado). Já as colunas “*BELLERIVE*” e “*OSTRAVA*” 4 e 5 (sempre última linha) coligem as participações de San Sebastian Participações Lda. nos resultados líquidos de Bellerive Serviços de Consultoria Lda. e Ostrava Trading, respectivamente. Tais montantes, como indicado no coluna “*ELIMIN*” (última linha), cumprem ser subtraídos (em seu efeito líquido, i.é, € 2.622.975,00 – € 788.879,00 = € 1.834.096,00) da totalização expressa na coluna “*SUMA*”, certo que já considerados pela equivalência patrimonial. Enfim, se houve lucro auferido no exterior nesse segmento, tal foi de € 2.249.724,00, já oferecido à tributação (pelo menos em parte), como o reconhece a própria Fiscalização em seu demonstrativo de fl. 1212. No caso, o Contribuinte informava em sua DIPJ do ano-calendário de 2009 um monte de R\$5.638.546,54 (fl. 1064) a esse justo título, quantia essa que, convertida à taxa de câmbio usada pela Fiscalização – R\$ 2,50733 a cada 1€ – remonta o importe de €

2.248.825,06. Logo, com respeito à controlada sediada na Espanha e para o ano-calendário de 2009, procede a identificação d'um monte infracional equivalente a € 898,94 (= € 2.249.724,00 - € 2.248.825,06), ou seja, R\$ 2.253,94 (= € 898,94 * R\$ 2,50733/1€).

41. Em resumo, nesse tópico: a) para o ano-calendário de 2008, a dimensão infracional fica reduzida de R\$ 9.084.208,18 para R\$ 2.880.852,37; e b) para o ano-calendário de 2009, uma redução de R\$ 12.340.038,02 para R\$ 2.253,94.

Entendo que não merece reparos a decisão neste ponto, cujo resultado foi objeto de recurso de ofício.

Sucursal Angola

Conforme o TVF:

2.2 - SUCURSAL ANGOLA

2.2.1 A empresa foi intimada inúmeras vezes, para comprovar os Resultados Extraordinários, nos valores de **US\$ -14.396.102,00 e US\$ -3.633.188,00**, da sua sucursal de Angola, conforme Intimações 002, realizada em 23/08/2011 (item 12), 003, realizada em 09/06/2011, 004, realizada em 28/03/2012 (item 6), 006, realizada em 07/08/2012 (item 10) e 007, realizada em 30/10/2012 (item 3).

2.2.2 O contribuinte não comprovou as despesas descritas no item 2.2.1, sendo seus valores glosados pela presente fiscalização e os valores dos "Resultados Líquidos das Atividades Correntes" foram considerados como lucros auferidos no valor de **US\$ 14.396.102,00 e US\$ 3.633.188,00**, nos **anos-calendários de 2008 e 2009**, respectivamente.

A recorrente alegou que comprovou a composição da conta "resultados Extraordinários", referem-se a valores negativos de US\$14.396.102,00 e US\$3.633.188,00 e referem-se a indenizações que a recorrente teve que suportar em função de desapropriações efetuadas para viabilizar o cumprimento de Contrato com o Governo de Angola.

A decisão recorrida manteve o lançamento, pois em sua visão os documentos apresentados apontam que as despesas incorridas ocorreram a nome e à conta do Governo de Angola, e não uma despesa da sucursal e relacionada à produção de receita.

16. Em conclusão: a despeito do indício anotado no parágrafo 13 retro, a partir da documentação antes referenciada, não se consolida prova de que a sucursal sediada em Angola haja suportado, nos anos de 2007, 2008 e 2009, os importes de US\$ 3.155.764,00, US\$ 14.396.101,81 e US\$ 3.633.188,44 a título de despesa/custo à conta de indenizações/expropriações. Se e quando a sucursal sediada em Angola desembolsou numerário para referido desiderato, o fez **a nome e à conta** do Governo de Angola, nada relacionado, portanto, com algum custo, alguma despesa vinculada à produção de receita. Custo/despesa, d'um lado, e receita d'outro, como relacionados no demonstrativo financeiro de **fls. 133/134 dos autos sob nº 16561.720200/2012-17**, estão imbricados (necessariamente imbricados) pela particular exploração econômica do objeto referido no "*CONTRATO DE CONSTRUÇÃO DA VIA EXPRESSA LUANDA/VIANA*"; os importes de US 3.155.764,00, US\$ 14.396.101,81 e US\$ 3.633.188,44 vindos depois da relação de custos/despesas, depois mesmo de apurado o resultado do exercício, mais as considerações acima, os transmutam em elementos de estraneidade.

Ademais, se lá em Angola tais despesas foram assim consideradas, não cabe à fiscalização brasileira descaracterizá-la como tal. É certo que a legislação brasileira não adentraria nas normas contábeis daquele país para dizer o que é despesa ou não. E assim dispõe a norma:

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.

Afora isso, os contratos trazidos comprovam que a sucursal de Angola, juntamente com o Governo de Angola se incumbiu de realizar obra denominada "Via Expressa Luanda/Viana", e à sucursal obrigada a suportar as indenizações decorrentes de desapropriações efetuadas para a realização das obras. (fls. 1558 e ss e adendos 2281)

- b) Durante a execução do Contrato, o Dono da Obra solicitou ao Empreiteiro a Indemnização das parcelas a expropriar, afectadas pelos limites da empreitada;

No meu entendimento, em que pese os argumentos que mantiveram o lançamento, claro está pelas documentações apresentadas, que tais despesas foram da Sucursal Angola, que mediante contrato se obrigou a indenizar os proprietários para realização das obras. Fato este que está intrinsecamente ligado à atividade da empresa - construção civil. (1441 e ss)

Ressalte-se, ainda, que no meu pensar, se uma parte não se encontra comprovada como despesa, posto que ela é necessária para a prática da sua atividade, deveria a fiscalização indicar quais não aceitaria e não a totalidade da despesa, visto ainda, que a documentação apresentada o foi feita em bases amostrais, (acima de 100.000,00) conforme intimação 3.

SP SAO PAULO DEMAC

Fl. 17

EE Alto Cachapoa Ltda	Outras Desp Operacio ¹	2007	5.397.733.142,00
Const. AG – sucursal Angola	Resultados Extraordinários. ²	2007	-3.155.764,51
		2008	-14.396.101,81
		2009	-3.633.188,44
Zagope, SGPS, Ltd	Ajustes	2009	6.937.000,00
Sucur. República Dominicana	Despesas Gerais	2007	112.071.717,03
	Desp. Gerais e Adm.	2008	20.489.226,62
	Outras Despesas	2008	99.070.374,93
	Despesas Gerais e Adm	2009	147.209.230,00

¹ Identificar nas Demonstrações Financeiras, qual o Ativo Diferido foi baixado;

² devem ser apresentados todos os contratos com valores superior a US\$ 100.000,00 e com a devida identificação na planilha apresentada pela empresa em resposta ao item 12, da Intimação 02, realizada em 23/08/2011.

Assim, de se afastar esses ajustes.

Sucursal na Argélia

Aqui o lançamento foi afastado pela DRJ, portanto sujeito ao Recurso de Ofício.

Seguem as razões da decisão:

18. Nesse ponto, à míngua de maiores e específicas considerações por parte da Fiscalização, sem mais outros documentos juntados aos autos, segue-se por fé a explicação do Contribuinte.

19. De fato, à fl. 284 consta um demonstrativo – “*TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS*” – do qual se retira: “*RESULTAT FISCAL DE L’EXERCICE*” no importe de \$ 43.070.260,00 (moeda local). Tal valor, ainda com referência ao mesmo demonstrativo, provém d’uma adição sobre a rubrica “*RESULTAT COMPTABLE DE L’EXERCICE*”, esse no monte de \$ 30.528.579,00 (moeda local), a dizer, a adição de \$12.541.680,00 (moeda local), isso à conta de “*Provisions non déductibles ou laissées sans emploi pendant l’exercice*”.

20. Enfim, o que se está a decidir aqui é sobre a natureza do lucro que, apurado no exterior, há de ser adicionado ao lucro líquido da controladora/matriz sediada no Brasil. É o lucro contábil; não o fiscal. É que se deduz da letra do caput do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

*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.*
(destacou-se)

21. Veja-se, a referência é expressa sobre a morada natural de onde se retira o resultado que, formado no exterior, há de ser adicionado ao lucro líquido da controladora/matriz sediada no Brasil: tal rubrica/importe está no balanço, elemento de natureza contábil, e não fiscal.

22. Razão, pois, ao Contribuinte nesse justo ponto.

23. A autuação, conforme demonstrativo de fl. 1211, e já tudo convertido em reais, consignou que, nesse segmento, o lucro auferido no exterior fora de R\$ 1.448.280,56 para o ano de 2008 (resultado da conversão de \$ 43.070.260,00, na moeda local), do que subtraído R\$ 1.026.554,01 (o tanto declarado em DIPJ como disponibilizado, conforme fl. 906), restara como base de cálculo autuável o importe de R\$ 421.726,55. Esse valor, a efeito do arrazoado acima, deve ser excluído do monte infracional atribuído ao ano de 2008 e no patamar de R\$ 143.240.713,16.

Sem outras considerações, vejo que o decidido mostra-se lídimo. O valor tributável já havia sido oferecido à tributação, assim, de se negar provimento ao Recurso de Ofício.

Controlada No Peru (Constructora Panorama S.A.)

Aqui também, o lançamento foi afastado pela DRJ, portanto sujeito ao Recurso de Ofício.

Seguem as razões da decisão:

24. Nesse espaço, o viés de discórdia é de natureza interpretativa sobre os elementos que compõem as demonstrações financeiras de fls. 407 e 416, intituladas “*CONSOLIDADO PANORAMA BRGAAP – ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS 31/dez/08 [e] 31/dez/09*”. Acresça-se: não se discute o foro íntimo dos

elementos que, juntos, deram origem a dito demonstrativo. Por outra, o ponto de partida – tornado inconteste – são tais demonstrativos. Nessa senda, pelo princípio da indivisibilidade da prova, como positivado no art. 373, parágrafo único, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil – CPC, segundo o qual o documento (precisamente, os de fls. 407 e 416) deve ser interpretado como um todo incindível, serve ele (documento) também em proveito do Contribuinte. É o que se verá.

25. A interpretação do Contribuinte merece ser prestigiada. Reproduza-se parte do demonstrativo de fl. 407 (o de fl. 416 é equivalente, apenas que afeto ao ano de 2009; na reprodução abaixo foram acrescentadas marcas/numeração em colunas para efeito de tornar mais fácil a explicação que se segue):

CONSOLIDADO PANORAMA BRGAAP

ESTADO DE GANANCIAS Y PERDIDAS
31/dez/08

(Valores en Dólares Americanos)

	1 PANORAMA BRGAAP	2 CCT4	3 COMBINADO	4 ELIMINACION	5 CONSOLIDADO
	US\$	US\$	US\$	US\$	US\$
Otros ingresos operativos	28.705	-	28.705	-	28.705
Resultado Ingreso (Gasto) Equivalencia Patrimonial	1.136.289	-	1.136.289	(1.136.289)	-
RESULTADO OPERATIVO NETO	2.187.942	1.727.613	3.915.665	(1.136.289)	2.779.266
(-) Gastos no operativos (Anexo 7)	(99.028)	(45.753)	(144.029)	-	(144.029)
Ingresos no operativos (Anexo 7)	486.063	9.548	495.611	-	495.611
UTILIDAD (PERDIDA) ANTES DE LOS IMPUESTOS Y PARTICIPACIONES	2.574.976	1.691.809	4.266.786	(1.136.289)	3.130.496
Participación de los empleados	(126.031)	-	(126.031)	-	(126.031)
Participación de los Minoritarios	-	-	-	-	-
UTILIDAD (PERDIDA) ANTES DE LOS IMPUESTOS	2.449.346	1.691.809	4.141.182	(1.136.289)	3.005.694
Provisión para Impuesto a la renta	(716.099)	(555.520)	(1.271.619)	-	(1.271.619)
UTILIDAD NETA (PERDIDA) DEL EJERCICIO	1.733.246	1.136.289	2.869.534	(1.136.289)	1.733.246

26. Nos dizeres do art. 1º, § 6º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, os “*resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica* (na espécie, o Consórcio “Constructor Tramo 4”, referido no demonstrativo acima pela sigla CCT4, no qual tomaram parte Camargo Correa Peru S.A. Ingenieria Y Construcciones, Constructora Panorama S.A. e Constructora Recife S.A.C., sendo certo que a participação de Constructora Panorama S.A. é equivalente a 33% do negócio, tudo conforme documentos de fls. 417/437), *na qual a filial, sucursal, controlada* (Constructora Panorama S.A.) *ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada* (Constructora Panorama S.A.) *ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil*” (destacou-se).

27. Ora, à míngua de maiores e específicas considerações por parte da Fiscalização, sem mais outros documentos juntados aos autos, são os elementos sob a coluna 5 (“CONSOLIDADO.”), na reprodução acima, que melhor respondem ao dito comando normativo. Pelo que se vê, a coluna 1 (antepenúltima linha) dá conta da apuração do resultado de Constructora Panorama S.A. já incluída a participação dessa última no consórcio CCT4, via equivalência patrimonial, expressamente referida no demonstrativo em consideração por “*Resultado Ingreso (Gasto) Equivalencia Patrimonial*” (lembre-se que o demonstrativo não foi intrinsecamente questionado). Já a coluna 2 (antepenúltima linha) colige a participação de

Constructora Panorama S.A. no lucro líquido do consórcio CCT4, montante esse que, na coluna 4 (antepenúltima e já considerada a “*Provisión para Impuesto a la renta*” a que responde o consórcio CCT4, no importe de US\$ 555.520,00) cumpre ser “*ELIMIN*” (leia-se: subtraído), certo que já considerado pela equivalência patrimonial. Enfim, se houve lucro auferido no exterior nesse segmento (ano de 2008), tal foi de US\$ 3.004.864,00, já oferecido à tributação, como o reconhece a própria Fiscalização em seu demonstrativo de fl. 1211. No caso, o Contribuinte informava em sua DIPJ do ano-calendário de 2008 um monte de R\$7.019.964,01 (fl. 916) a esse justo título, quantia essa que, convertida à taxa de câmbio usada pela Fiscalização – R\$ 2,337 a cada 1US\$ – remonta o importe de US\$ 3.003.835,69 (em nota ao demonstrativo de fl. 404 vê-se que o Interessado valorara a taxa de câmbio em R\$ 2,3362 para cada 1US\$, circunstância que explica a diferença entre US\$ 3.004.864,00 e US\$ 3.003.835,69).

28. Igual raciocínio cabe tendo-se em referência o demonstrativo de fl. 416. Se houve lucro auferido no exterior nesse segmento (ano de 2009), tal foi de US\$3.222.900,00, já oferecido à tributação, como o reconhece a própria Fiscalização em seu demonstrativo de fl. 1212. No caso, o Contribuinte informava em sua DIPJ do ano-calendário de 2009 um monte de R\$ 5.611.712,92 (fl. 1058) a esse justo título, quantia essa que, convertida à taxa de câmbio usada pela Fiscalização – R\$ 1,7412 a cada 1US\$ – remonta o importe de US\$ 3.222.899,68 (ou seja, a menos de aproximação centesimal, o mesmo que US\$ 3.222.900,00).

29. A autuação, conforme os multicitados demonstrativos de fls. 1211/1212, e já tudo convertido em reais, consignou que, nesse segmento, o lucro auferido no exterior fora de: a) para o ano de 2008, R\$ 9.677.874,56 (resultado da conversão de US\$ 4.141.153,00), do que subtraído R\$ 7.019.964,01 (o tanto declarado em DIPJ como disponibilizado, conforme fl. 916), restara como base de cálculo autuável o importe de R\$ 2.657.910,55; b) para o ano de 2009, R\$ 7.294.604,17 (resultado da conversão de US\$ 4.189.412,00), do que subtraído R\$ 5.611.712,92 (o tanto declarado em DIPJ como disponibilizado, conforme fl. 1058), restara como base de cálculo autuável o monte de R\$ 1.682.891,25. Esses valores, a efeito do arrazoado acima e respectivamente, devem ser excluídos dos montes infracionais originalmente dimensionados em R\$ 143.240.713,16, para o ano de 2008, e R\$ 92.385.871,74 para o ano de 2009.

Da mesma forma que no item anterior, verifica-se que o valor tributável já havia sido oferecido à tributação, assim, de se negar provimento ao Recurso de Ofício.

Da Sucursal sediada na Colômbia

Neste caso, a recorrente já havia realizado a compensação de valores que entendia correto, ainda que no curso da Fiscalização, o fez com multa de mora de 20% e juros de multa.

É certo que tais valores serão considerados em sede de execução.

Dos contratos de mútuo

Segundo o TVF, a recorrente celebrou dois contratos de mútuos, uma com a Construtora Andrade Gutierrez de CV (México) e outra com a Moldavian Corporation (Ilhas Britânicas), ambas figurando a recorrente como mutuante.

Relata, ainda, que tais contratos não foram objetos de registro junto ao Banco Central.

Que em análise dos lançamentos contábeis relativos à variação cambial verificou que o contribuinte reconheceu como receita financeira um valor a menor de variação cambial ativa e como despesa um valor maior (Anexos I a IV), diante da diferença tratou de lançá-los, com base nos art. 375, 378 do RIR/99, art. 22, 28 da Lei 9430/96.

A DRJ manteve o lançamento nos seguintes termos:

66. Nesse ponto, a argumentação do Contribuinte tende a confundir o direito nascido de ajuste contratual com a execução desse mesmo direito. Essas instâncias pertencem a planos distintos do fenômeno jurídico, ainda que referidas num mesmo suporte documental (contrato). Nessa peça (o contrato), primeiro se fixa seu objeto, i.é, direitos (e correspectivos deveres) atribuídos a tal e qual parte (plano da existência e validade do negócio jurídico); depois e só depois, dir-se-á nele sobre como haverão de ganhar concretude os direitos/deveres ali atribuídos (plano da eficácia).

67. Explica-se mais.

68. É verdade que os contratos de mútuo que o presente Interessado firma com Moldavian Corporation (controlada indireta sediada nas Ilhas Virgens Britânicas) e Constructora Andrade Gutierrez S.A. de CV (subsidiária integral sediada no México) carregam, quando fazem referência aos seus objetos, a locução *de até*, no que importa à fixação d'um limite de direito de crédito conferido da primeira (mutuante) para as segundas (mutuárias): (1) “[...] *the Lender shall lend to the Borrower and Borrower shall borrow from the Lender, an aggregate principal amount of up to R\$ 10.000.000,00 [...]*”; (2) “*La MUTUANTE, en este acto, pone a disposición de la MUTUATARIA una línea de crédito por un monto de hasta US\$ 15.000.000,00...[...]* (fls. 807, 814; destaques acrescidos). Mas isso não importa qualquer espécie de condicionante ao monte compromissado. A mutuante comprometeu porção de seu patrimônio, criou (aquiéscu com isso contratualmente) restrição ao pleno gozo do direito de propriedade que guarnecia aquela justa porção de seu patrimônio. Os direitos de uso, gozo, fruição e sequela (que compõem o direito de propriedade) não estão mais presentes em sua inteireza por sobre o objeto contratado (o qual, no mínimo, experimentará uma nova classificação contábil, que, de per si, é indicativa dessa mudança de *status* do direito em mira).

69. Agora, sobre o como e quando as partes vão se portar para dar consecução ao traslado do direito posto em destaque nos contratos referidos, tal já se constitui numa série de expedientes próprios ao plano da eficácia, a concretude mesma do que avençado. Assim é a circunstância de se migrar o numerário referido todo d'uma vez ou em parcelas.

70. D'outra sorte, o aspecto de o contrato de mútuo com Moldavian Corporation referir-se à espécie Reais não lhe retira a sua natureza de base, i. é, de se tratar d'uma operação financeira de foro internacional, circunstancialmente conduzida por meio de transferência internacional de moeda nacional (ao invés de, como de ordinário se vê, de transferência da própria moeda estrangeira). Tanto é assim que, com respeito a dito contrato, o próprio Contribuinte, como levado em conta pela Fiscalização no demonstrativo de fls. 1220/1221, no ano de 2008, reconheceu o importe de R\$ 180.012,50 a título de variação cambial ativa (deveria tê-lo feito em R\$ 2.330.083,43). Reitere-se: ainda que o contrato de mútuo com Moldavian

Corporation tenha tido por estímulo o fato de que “*some of the Borrower’s employees are Brazilians (‘Employees’) and wish to receive a portion of their payments in Brazil*”, com o que “*Each disbursement of the Loan shall be made in Reais, as requested by the Borrower, and delivered by the Lender directly to the Employees, [...]*”, transferência internacional de moeda nacional houve, no mínimo escrituralmente para efeito dos devidos registros contábeis na mutuária (fl. 814).

71. Mantida, pois, a autuação nesse ponto.

Segundo a recorrente, os contratos estabeleciam linhas de crédito de no máximos de R\$10.000.000,00 e de US\$15.000.000,00, com previsão de entrega até dez/15. Ressalta que o valor foi estipulado em Reais e por isso não haveria que se falar em variação cambial. E que o valor registrado contabilmente como tal foi equivocado.

O contrato com a controlada mexicana encontra-se às fls. 807, e está clara a disponibilização de uma linha de crédito de até US\$15.000.000,00, por um período de 3 anos.

A MUTUANTE, neste ato, disponibiliza à MUTUÁRIA um crédito no montante de até US\$15.000.000,00 (Quinze Milhões de Dólares Americanos) (“Crédito”), por um período de 3 (tres) anos a contar da data de assinatura deste Contrato, que poderá ser tomado em uma ou mais parcelas conforme solicitado pela MUTUÁRIA.

La MUTUANTE, en este acto, pone a disposición de la MUTUATARIA una línea de crédito por un monto de hasta US\$15.000.000,00 (Quince Millones de Dólares Norteamericanos) (“Crédito”), por un período de 3 (tres) años contados a partir de la fecha de la firma de este Contrato, que podrá tomarse en una o más disposiciones según sea solicitado por la MUTUATARIA.

Sobre o montante emprestado incidirão juros à taxa de LIBOR seis meses + 3% , além de juros moratórios em caso de impuntualidade de pagamento, conforme disciplinado adiante.

Sobre el monto prestado se calcularán intereses a la tasa de LIBOR seis meses + 3%, además de intereses moratorios en caso de impuntualidad de pago, según se menciona más adelante.

Já o contrato com a Moldavian Corporation consta de fls. 814 e ss, e de igual forma disponibiliza uma linha de crédito de até R\$10.000.000,00, até dez/15.

1.1. Subject to the provisions set forth in this Agreement, the Lender shall lend to the Borrower and the Borrower shall borrow from the Lender, an aggregate principal amount of up to R\$ 10.000.000,00 (ten millions reais), which total amount, if requested by the Borrower, shall be available for disbursement until December 31st 2015. The Borrower shall request monthly disbursements in order to pay the Employees’ compensation in Brazil.

II. INTEREST

2.1. The Borrower shall pay interest on the disbursed amounts of the Loan, which shall be calculated, pro rata basis, at a rate corresponding to the six-months LIBOR for USD deposits plus 3.0% per annum, on a pro-rata basis.

E os cálculos efetuados pela fiscalização (fls. 1218 e ss) de fato demonstram que o que gerou a diferença de tributação foi que ele leva em conta que o valor disponibilizado é o máximo. O que de fato não aconteceu.

Processo nº 16561.720158/2013-15
Acórdão n.º 1301-003.473

S1-C3T1
Fl. 2.440

CONTRATO DE MÚTUO - US\$ 15.000.000,00
AC 2008

Ano 2008 - Cálculo da Taxa Libor + Spread de 3%													
Valor Contrato US\$ 15.000.000,00													
1	Termo Inicial	01/01/2008	01/02/2008	01/03/2008	01/04/2008	01/05/2008	01/06/2008	01/07/2008	01/08/2008	01/09/2008	01/10/2008	01/11/2008	01/12/2008
2	Termo Final	31/01/2008	28/02/2008	31/03/2008	30/04/2008	31/05/2008	30/06/2008	31/07/2008	31/08/2008	30/09/2008	31/10/2008	30/11/2008	01/12/2008
3	Número de dias	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	1
4	Spread no período = 3%/360 dia	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,0083%
5	Taxa Libor 90 dias	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%	4,810000%
6	Libor no período = (5) x (4)	0,4228%	0,3819%	0,4228%	0,4228%	0,4228%	0,4228%	0,4228%	0,4228%	0,4228%	0,4228%	0,4228%	0,2428%
7	Taxas Somadas = (4) + (6)	0,6811%	0,6182%	0,6811%	0,6811%	0,6811%	0,6811%	0,6811%	0,6811%	0,6811%	0,6811%	0,6811%	0,2511%
8	Valor Contrato US\$	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00	15.000.000,00
9	Taxa de Conversão US\$/R\$ no início	1,7722	1,7451	1,6816	1,7234	1,8208	1,832	1,6561	1,5963	1,6447	1,6215	1,618	2,3555
10	Taxa de Conversão US\$/R\$ no final	1,7603	1,6533	1,7461	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	2,337
11	Juros US\$ = (7) x (8)	102.750,00	88.278,00	102.750,00	99.000,00	102.750,00	99.000,00	102.750,00	99.000,00	102.750,00	99.000,00	102.750,00	99.000,00
12	Juros R\$ = (7) x (9)	179.851,32	135.548,34	179.851,32	168.821,80	185.477,15	177.821,51	116.510,36	124.787,12	141.442,84	140.408,77	172.388,93	5.444,24
13	Variação Cambial R\$ = (11) - (12) x (10)	-178.500,00	-467.000,00	-1.617.000,00	-983.000,00	-316.000,00	-301.500,00	-592.500,00	-1.170.500,00	-4.844.000,00	-2.307.000,00	2.200.000,00	-292.500,00
Juros R\$ (Contribuinte)													
Variação Cambial (Contribuinte)													
Juros R\$ 1.883.079,88													
Receita a Largar 2.450.000,00													
Despesa a Glosar -1.565.791,46													

Ano 2008 - Cálculo da Taxa Libor + Spread de 3%													
Valor Contrato R\$ 10.000.000,00													
1	Termo Inicial	01/01/2008	01/02/2008	01/03/2008	01/04/2008	01/05/2008	01/06/2008	01/07/2008	01/08/2008	01/09/2008	01/10/2008	01/11/2008	01/12/2008
2	Termo Final	31/01/2008	28/02/2008	31/03/2008	30/04/2008	31/05/2008	30/06/2008	31/07/2008	31/08/2008	30/09/2008	31/10/2008	30/11/2008	01/12/2008
3	Número de dias	31	28	31	30	31	30	31	31	30	31	30	1
4	Spread no período = 3%/360 dia	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,2583%	0,0083%
5	Taxa Libor 90 dias	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%	4,590000%
6	Libor no período = (5) x (4)	0,3566%	0,3578%	0,3566%	0,3530%	0,3566%	0,3530%	0,3577%	0,3577%	0,3591%	0,3577%	0,3591%	0,0070%
7	Taxas Somadas = (4) + (6)	0,6541%	0,5928%	0,6541%	0,6330%	0,6541%	0,6330%	0,6211%	0,6211%	0,6211%	0,6211%	0,6211%	0,0170%
8	Valor Contrato R\$	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00	10.000.000,00
9	Taxa de Conversão US\$/R\$ no início	1,7722	1,7451	1,6816	1,7234	1,8208	1,832	1,6561	1,5963	1,6447	1,6215	1,618	2,3555
10	Taxa de Conversão US\$/R\$ no final	1,7603	1,6533	1,7461	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	1,6572	2,337
11	Juros R\$ = (7) x (8)	179.851,32	135.548,34	179.851,32	168.821,80	185.477,15	177.821,51	116.510,36	124.787,12	141.442,84	140.408,77	172.388,93	5.444,24
12	Juros US\$ = (7) x (9)	102.750,00	88.278,00	102.750,00	99.000,00	102.750,00	99.000,00	102.750,00	99.000,00	102.750,00	99.000,00	102.750,00	99.000,00
13	Variação Cambial R\$ = (11) - (12) x (10)	-55.779,61	-209.678,45	-276.299,32	-210.302,00	-89.571,69	-187.665,66	-155.150,45	-332.000,00	-1.363.710,00	-605.459,11	706.169,56	-97.400,00
Juros R\$ (Contribuinte)													
Variação Cambial (Contribuinte)													
Juros R\$ 1.883.079,88													
Receita a Largar 2.450.000,00													
Despesa a Glosar -1.565.791,46													

O fato de se possuir uma linha de crédito não quer dizer que aquele valor foi emprestado, mas sim que se tem um valor disponibilizado e pronto para ser utilizado, assim que requerido. Não é correto que se calcule juros e variação cambial sobre um valor que não foi emprestado.

Concordo também, que no caso da Moldavian, o valor foi expresso em reais, não havendo que se falar em variação cambial, e de fato não é isso que gera a diferença no cálculo do Fiscal.

Entendo que aqui não se trata de ajustes de preço de transferência, já que em que pese os contratos não estarem registrados no Banco Central, os mesmos possuem como taxa de juros aquela determinada legalmente - Taxa LIBOR mais 3% - art. 22, da Lei 9430/96.

Art. 22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base em taxa determinada conforme este artigo acrescida de margem percentual a título de spread, a ser definida por ato do Ministro de Estado da Fazenda com base na média de mercado, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros. (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012) Produção de efeito

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

§ 2º Para efeito do limite a que se refere este artigo, os juros serão calculados com base no valor da obrigação ou do direito, expresso na moeda objeto do contrato e convertida em reais pela

taxa de câmbio, divulgada pela Banco Central do Brasil, para a data do termo final do cálculo dos juros.

Assim, diante dos diversos pontos acima tratados, entendo que esses lançamentos devem ser afastados.

Multa agravada de 112,5%

A Fiscalização aplicou a multa agravada de 112,5% baseado no art. 44, §2º, I, da Lei 9430/96:

Art. 44. [...]

§ 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

O acórdão recorrido tratou-se de reduzi-la para o patamar básico de 75%, segundo essas razões:

76. Se o Contribuinte, como no presente caso, vem de apresentar muito texto explicativo a bastante documentação trazida aos autos (vejam-se as fls. 55/827: está-se, portanto, na casa da centena), se tais textos/documentos serviram de estímulo à própria Fiscalização para mais inquirir, se a autuação, enfim, vem a lume com base no que até ali apresentado, então não é o caso de “*não atendimento pelo sujeito passivo [...] para prestar esclarecimentos*”. Insuficiência do objeto demandado (a juízo da Fiscalização) não pode ser confundido com plena falta desse mesmo objeto, circunstância que, sim, obstacularizaria o evoluir conclusivo de qualquer procedimento fiscal fundamentado naquilo que mais imediatamente (e que como sói acontece e assim se espera de ordinário) retrata a matéria tributável. Nesse passo, concorda-se com o Contribuinte e, *permissa venia*, torna-se a citar julgado do CARF por ele referido (CARF, 1ª Sessão de Julgamento, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Acórdão 1401-000.970, de 08/05/2013):

A jurisprudência deste Colegiado vem seguindo na linha de que o agravamento da multa só se justifica quando plenamente caracterizada a recusa no atendimento às solicitações ou ainda quando o atraso ou o não atendimento causa prejuízos à ação fiscal.

De fato a intenção do legislador foi mesmo estabelecer um mecanismo de punição nas situações em que o atraso no fornecimento das informações solicitadas possa acarretar prejuízos ao procedimento fiscal.

Registre-se que a norma fala em “prestar esclarecimentos” e não em “apresentar documentos”. Isso porque a não apresentação de documentos implicaria para o sujeito passivo a possibilidade de ter seu resultado apurado, por exemplo, pelo arbitramento. A não comprovação das origens dos depósitos, ou não apresentação de alguns livros contábeis, no caso concreto, apenas proporcionou a autuação com base na presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/96 em inteiro desfavor da Contribuinte.

Ainda que se pudesse interpretar extensivamente o preceito legal para incluir situações em que o atraso refere-se a documentos solicitados, como já se colocou retro a jurisprudência deste Colegiado restringe a aplicação da multa às situações nas quais o atraso ou o não atendimento tenha comprovadamente causado prejuízos ao Fisco.

Não foi o que aconteceu. Ao contrário, como já se colocou, o IRPJ/Reflexos foram tributados justamente pelo não atendimento da intimação para eventos específicos e a exigência foi formalizada com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo, ou seja, o não atendimento ou o atendimento insuficiente não afetou a apuração da irregularidade.

Nesse contexto, não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, uma vez que apresentara vários outros elementos que subsidiaram a autuação, se visto pelo "conjunto da obra", conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente, descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispunha dos elementos necessários para apuração da matéria tributária.

Ora, conforme se vê da documentação acostada aos autos não há como justificar o agravamento da multa sob o argumento de que não houve a prestação de informações. As respostas, e diga-se de passagem, diversas respostas, estão todas lá, das páginas 107 a 806!!!

Talvez para o fiscal não tenha sido o suficiente, razão pela qual o autuou, mas vejo que não é cabível tal agravamento.

Assim, de se negar o Recurso de Ofício.

Juros sobre a multa de ofício

Há requerimento por parte da recorrente de se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

- Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER dos Recursos de Ofício e Voluntário, afastar as preliminares arguidas, e no mérito NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e DAR provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator designado

Não obstante o laborioso voto da ilustre Conselheira Relatora, ousou divergir do entendimento de que existe incompatibilidade entre os tratados internacionais celebrados nos moldes da convenção modelo da OCDE e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Mesmo correndo o risco de redundância, convém fazer uma síntese das alegações da recorrente quanto à matéria.

Disse ela que a autuação se baseia na premissa de que o tratado Brasil - Portugal não impediria a tributação no Brasil dos lucros da empresa Zagope, residente em Portugal. A controvérsia, portanto, está no alcance da proteção conferida pelo artigo 7º (1) do tratado, pois, para a autoridade lançadora, aquele dispositivo não veicularia regra de tributação exclusiva, mas tão somente impediria a denominada "*dupla tributação jurídica internacional*": a tributação por dois Estados distintos do mesmo fato referido ao mesmo contribuinte.

A autoridade fiscal teria concluído erroneamente que o lucro tributado seria aquele auferido pelo sócio da Zagope residente no Brasil; e que a tributação não seria incompatível com o Tratado Brasil - Portugal, firmado nos moldes da OCDE.

Aduziu que os tratados internacionais, em matéria tributária, fixam mecanismos para, ao mesmo tempo, evitar a dupla tributação da renda e a evasão fiscal. Segundo esse propósito, o Tratado Brasil - Portugal dispõe que o lucro oriundo de empresa estabelecida em Portugal (Zagope) só pode ser tributado naquele país, sendo irrelevante a forma ou o mecanismo de atribuição desse lucro à empresa brasileira detentora do investimento (transparência fiscal, imputação de lucros ou disponibilidade ficta).

Ressaltou que a empresa Zagope não possui estabelecimento estável no Brasil, nem a recorrente possui estabelecimento estável em Portugal.

O tratado deve ser interpretado de boa fé e de modo a viabilizar o alcance de seus objetivos, ou seja, evitar a bitributação e a evasão fiscal. Entretanto, a interpretação da autoridade lançadora e da DRJ frustra tais objetivos na medida em que conduz a um efeito de tripla tributação: *a)* o lucro é tributado pelo país de residência da empresa que gerou o lucro, no caso, Portugal; *b)* o mesmo lucro é tributado, de plano, pelo país de residência dos sócios da empresa, o Brasil; e, por fim, *c)* o lucro volta a ser tributado, dessa vez na fonte, quando de sua efetiva distribuição aos sócios, sob a forma de dividendos, com base no artigo 10 do tratado (nessa hipótese, a tributação seria por ambos os países signatários).

A recorrente insiste em que o lucro tributado pelo Brasil é o lucro da Zagope. Não por coincidência, as grandezas tributadas seriam exatamente as mesmas.

Quanto aos comentários da OCDE à convenção modelo, reproduzidos no Termo de Verificação Fiscal - TVF, a recorrente deu ênfase ao fato de que tais comentários dizem respeito à legislação CFC ("*controlled foreign companies*"), que consiste em normas específicas, adotadas por alguns países, com a finalidade de evitar abuso nas práticas de certos

contribuintes que procuram frustrar a tributação, no país de residência, dos lucros auferidos através de empresas controladas no exterior.

Esse, entretanto, não seria o caso dos autos. É que, na maioria dos países que adotam a "*tributação em bases universais*", a tributação dos lucros auferidos no exterior, no mais das vezes, ocorre quando os lucros são efetivamente colocados à disposição de seus titulares, ou seja, quando são pagos (regime de caixa).

Em caráter excepcional, e com o intuito de evitar práticas que buscam postergar ou impossibilitar a disponibilidade de certos tipos de lucro, frustrando a tributação, alguns países instituíram as denominadas normas "CFC", as quais possibilitariam a imediata tributação do lucro, independentemente da efetiva disponibilidade ou distribuição.

Como as normas "CFC" são excepcionais e antielisivas, sua legitimidade estaria na dependência de alguns requisitos. Só poderiam ser aplicadas (i) quando a empresa, fonte do lucro, estivesse situada em país que não tribute a renda ou o faça adotando baixa tributação; (ii) quando se tratar de "rendas passivas"; ou ainda (iii) na hipótese de combinação de ambas as situações.

Nesse contexto se inserem os comentários da OCDE transcritos no TVF. E é nessa medida que as normas "CFC" se compatibilizam com a convenção modelo. Sua aplicação restringe-se a casos de prática de atos abusivos. Por essas razões, tais normas não se aplicariam ao caso concreto.

A recorrente, por fim, rechaçou a caracterização dos valores tributados como lucro ou dividendos fictos, em face da literalidade do artigo 10 do tratado, o qual, segundo a recorrente, só admite a tributação de dividendos efetivamente pagos.

Com relação ao lucro da empresa sediada na Espanha, aplicar-se-iam os mesmos fundamentos apresentados para a empresa estabelecida em Portugal.

Resumidamente, são essas as alegações do recurso.

Aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

O art. 74 da MP nº 2.158-35 deu ensejo à discussão sobre sua constitucionalidade, chegando até o E. Supremo Tribunal Federal - STF, que na ADI nº 2.588 se manifestou de forma definitiva sobre a matéria.

No julgamento da referida ação direta, o E. STF afastou, com eficácia *erga omnes*, a aplicação da norma aos lucros apurados por empresas **coligadas**, situadas em países sem tributação favorecida, ou seja, países que não se enquadram no conceito de "*paraíso fiscal*". No mesmo julgado, entretanto, reconheceu Corte Suprema, de forma expressa e também com eficácia *erga omnes*, a constitucionalidade da norma quando aplicada aos lucros de empresas **controladas**, situadas em países que não tributam a renda, ou que o fazem em patamares inferiores aos praticados pelos demais países, ou que sejam desprovidos de controles societários e fiscais adequados. Aqui, ao contrário, do primeiro caso, trata-se de países tidos como "*paraísos fiscais*".

O E. STF, por ocasião do referido julgamento, considerou relevantes dois critérios: o da "*jurisdição*", ou seja, aquele que leva em conta o tipo de tratamento tributário

dispensado ao lucro pelo país de residência da empresa estrangeira; e o critério da influência da empresa estabelecida no Brasil sobre as decisões tomadas pela empresa estabelecida no exterior. Daí a importância de saber se a empresa do exterior é coligada ou controlada da empresa brasileira. Em outras palavras, importa saber se a empresa brasileira pode apenas interferir nas decisões da empresa do exterior, ou se tem o poder de determinar, unilateralmente, tais decisões. Considerando esses critérios, foram identificadas duas formas de aplicação da norma: a primeira tida por constitucional, a segunda incompatível com a Constituição.

Entre esses dois extremos, existem situações a que, em tese, o art. 74 seria aplicável, mas para as quais o colegiado do E. STF não logrou obter o necessário consenso a respaldar um pronunciamento expresso sobre a constitucionalidade da norma. Portanto, para todos os casos que se encontram entre aqueles dois extremos, o art. 74 deve ser tido pelo CARF como constitucional, dado o princípio da presunção de constitucionalidade que milita em favor das leis.

O CARF, entretanto, em situações específicas, pode legitimamente afastar a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, se entender que o dispositivo está em conflito com norma de tratado internacional firmado pelo Brasil. Pelo critério da especialidade, o tratado há de prevalecer sobre as normas internas, cuja eficácia fica suspensa enquanto vigorar a disciplina específica conferida pelo tratado.

No caso concreto, a controvérsia consiste em saber se as disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35 são compatíveis com os artigos 7º e 10º do tratado firmado entre Brasil e Portugal.

Em primeiro lugar, é preciso verificar se a regra do art. 74 pode ser considerada uma norma CFC. Não obstante a afirmação da recorrente em sentido contrário, o art. 74 é majoritariamente classificado pela doutrina como uma norma CFC (*controlled foreign corporation*). O E. STF, em certa medida, assim também entendeu, tanto que atribuiu especial importância ao fato de a empresa estrangeira ter residência em *paraíso fiscal*, bem como ao grau de influência da empresa brasileira nas decisões tomadas pela empresa no exterior.

Como norma CFC, o art. 74 se destina a eliminar os efeitos de práticas elisivas adotadas por empresas residentes no Brasil. Tais práticas consistiriam basicamente em postergar por tempo indeterminado a distribuição de lucros apurados por coligadas ou controladas no exterior, de modo a também diferir, por tempo indeterminado, a tributação dos respectivos dividendos.

Discute-se, nesse ponto, a compatibilidade das normas CFC com os tratados internacionais que seguem o modelo da OCDE, como é o caso do tratado firmado entre Brasil e Portugal.

A esse respeito, a própria OCDE divulgou comentário, sustentando que as normas que buscam coibir práticas elisivas podem efetivamente ser aplicadas, a despeito da existência de tratado internacional para evitar a dupla tributação.

Naquilo que interessa ao problema aqui examinado, reproduzem-se os comentários da OCDE, extraídos do artigo do Professor Sérgio André Rocha:

Uma questão sempre levantada quando do exame das relações entre tratados internacionais e regras de tributação de lucros do exterior consiste no fato de **a OCDE, nos comentários à sua Convenção Modelo, deixar claro que, salvo disposição específica negociada pelos Estados Contratantes, as regras previstas no tratado não afastariam a aplicação de regras antielusivas no formato CFC.** Veja-se, neste sentido, a seguinte passagem:

*"O uso de 'base companies' pode ser controlado através do uso de regras a respeito de 'controlled foreign companies'. Um número significativo de países membros e não membros adotaram este tipo de legislação. Embora **o design desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países**, uma característica comum dessas regras, que atualmente são reconhecidas internacionalmente como um **instrumento legítimo de proteção da base tributável doméstica**, é que elas resultam em um Estado Contratante tributar seus residentes sobre renda atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. Tem-se argumentado, com base em certa interpretação de regras da Convenção como o parágrafo 1 do artigo 7 e o parágrafo 5 do artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre 'controlled foreign companies' conflitaria com esses dispositivos. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, **essa interpretação não está de acordo com o texto de tais dispositivos. Ela também não prospera quando os mesmos são lidos em seu contexto. Portanto, embora alguns países tenham achado ser útil esclarecer, em suas convenções, que a legislação sobre 'controlled foreign companies' não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário.** É reconhecido que a **legislação sobre 'controlled foreign companies' estruturada dessa maneira não é contrária às regras da Convenção.** (g.n.) (citado por Sérgio André Rocha no artigo Tributação de Lucros do Exterior, o Supremo Tribunal Federal e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil. Em Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 17º Volume / Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2013.)*

É certo que os comentários da OCDE não vinculam, nem precisam ser adotados de forma obrigatória. Mas seu posicionamento diante do problema é importante, tendo em vista que o Tratado Brasil-Portugal adotou o modelo da OCDE. Além disso, o referido tratado não busca apenas evitar a dupla tributação, mas também evitar as práticas tendentes à evasão fiscal.

Não é por outra razão que o art. 1º do Decreto nº 4.012/2001, que promulgou o tratado firmado entre Brasil e Portugal, menciona expressamente esse objetivo.

*Art. 1º A **Convenção** entre a **República Federativa do Brasil** e a **República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento**, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém. (g.n.)*

Como reconhece a recorrente, a interpretação das cláusulas do tratado deve levar em conta tais objetivos: a) evitar a dupla tributação; e b) prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda. Por isso, a própria OCDE afirma que as normas CFC não conflitam com a Convenção, nem são contrárias às suas regras.

Alega a recorrente que o art. 74 da MP nº 2.158-35 não se enquadra no conceito de norma CFC, pois seu campo de incidência é excessivamente amplo, não

considerando nenhum dos dois requisitos inerentes às normas dessa natureza. Vale dizer, o art. 74 não está limitado a países de tributação favorecida (critério jurisdicional), nem a determinadas espécies de receitas (critério transacional).

A propósito dessa alegação, cumpre dizer que, de acordo com os comentários da própria OCDE, o desenho da legislação que cuida do regime de *transparência fiscal internacional* varia de um país para outro. Não há padrão previamente definido no que tange aos pressupostos específicos de aplicação da norma CFC. O que lhe confere esse caráter é a finalidade, que é anular ou impedir os efeitos de procedimentos elisivos. De resto, a maior ou menor amplitude de uma norma CFC depende de escolha política de cada país.

Quanto ao artigo 7º do tratado, pode-se afirmar que ele não conflita com o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, pois seu propósito é estabelecer a regra básica segundo a qual cada país tributa a renda da empresa (chamada *estabelecimento estável*) fixada em seu território. Eis a redação do artigo 7:

Artigo 7º

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável. (g.n.)

2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável. (g.n.)

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido.

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

5. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

6. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

Pelos itens 1 e 2, caberá ao Estado em que estiver estabelecida a unidade econômica geradora do lucro o direito de tributar esses lucros, com exclusão do outro.

A recorrente afirma, sem razão, que o art. 74 da MP nº 2.158-35 alcançaria o lucro da empresa portuguesa e, assim, violaria o artigo 7º.

A norma do art. 74 nem de longe tangenciou o patrimônio ou as rendas da empresa estrangeira. O efeito tributário da incidência da norma não implicou qualquer despesa ou decréscimo patrimonial que pudesse se refletir sobre a Zagope. A tributação atingiu, sim, o lucro que cabe à recorrente. Não há, portanto, afronta ao tratado.

Em suma, o artigo 7º do Tratado Brasil - Portugal não impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.128-35, porquanto este dispositivo não frustra o objetivo do referido artigo 7º, que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros da mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes. Por outro lado, o art. 74 inibe práticas elisivas, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados segundo o modelo da OCDE.

Tributação de dividendos não distribuídos

A recorrente, por outro lado, sustenta que o lançamento, realizado com fulcro referido art. 74, estaria desrespeitando o artigo 10 do tratado, visto que a tributação incidiu sobre dividendos não distribuídos. Segundo a recorrente, o artigo 10, ao se referir a **dividendos pagos**, estaria condicionando a tributação ao efetivo pagamento.

Esta é a redação do artigo 10º:

Artigo 10º

Dividendos

1. Os **dividendos pagos** por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos;

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo

"dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.

4. O disposto nos n.ºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7.º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

6. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no n.º 2, alínea a).

7. O disposto nos n.ºs 2 e 6 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.

A expressão **dividendos pagos** não tem o alcance que a recorrente supõe. Fosse intenção das partes impedir a tributação de dividendos fictos pelo país de residência daquele que recebe os dividendos, e haveria um dispositivo que, de forma expressa e inequívoca, deixasse claro esse óbice. Ademais, esse tipo de limitação tornaria inviável a aplicação da chamada norma CFC, que, segundo a OCDE, é compatível com a convenção modelo.

A par desse aspecto normativo, uma circunstância fática deve ser posta em destaque. A recorrente, segundo o TVF, detinha, ao tempo dos fatos, o controle da entidade empresarial Zagope SGPS Ltd. Mais precisamente, a recorrente detinha **100% do capital** da empresa portuguesa (fl. 1.201).

Isso implica dizer que todos os atos de gestão e todas as decisões gerenciais da empresa portuguesa dependiam exclusivamente da vontade da recorrente, inclusive a destinação de lucros apurados ao final de cada período.

Uma vez apurados os lucros pela Zagope, a recorrente adquiria de imediato, sobre tais lucros, a total disponibilidade, sem que o exercício desse direito pudesse ser impedido, obstado ou embaraçado por quem quer que fosse.

O E. STF, no julgamento do RE nº 172.058-1/SC, em que se discutia a constitucionalidade do Imposto de Renda na fonte sobre o lucro líquido, ao declarar constitucional a incidência do imposto nos casos de pessoa física titular de empresa individual, adotou entendimento semelhante, como revela a parte da ementa abaixo transcrita:

IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL.

O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular com a Constituição Federal. Apurado lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização. (g.n.)

Na mesma linha, caminhou o voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento da ADI nº 2.588. Desse voto, é oportuno transcrever o seguinte trecho:

4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à 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. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal. (g.n.)

Pelas razões acima, é lícito afirmar que, no caso em exame, não se trata de dividendo ficto, nem presumido. A recorrente adquiriu efetivamente a disponibilidade da renda, em relação ao lucro apurado pela Zagope.

Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já se posicionou sobre a questão aqui examinada. Naquela oportunidade, a controvérsia envolvia a compatibilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 1.258-35 com a Convenção Brasil - Holanda (também firmada nos moldes da convenção modelo da OCDE), em especial os artigos 7 e 10. Entendeu a CSRF que a norma do art. 74 não viola as disposições do tratado, como se consta da ementa do Acórdão nº 9101-002-330, abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Lançamento procedente.

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

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Do voto condutor da decisão se pode extrair o seguinte trecho, no qual se encontram alinhadas as conclusões do ilustre Conselheiro Marcos Pereira Valadão:

Desta forma, com base nas razões acima, pode-se concluir de forma incontornável o seguinte:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (Controlled Foreign Corporations - CFC).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IPRJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior - matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP e, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7 das convenções modelo da OCDE dou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto a do art. 7 das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos - o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7 ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

Método de equivalência patrimonial

Quanto ao método de equivalência patrimonial, a própria recorrente entendeu que o exame da questão não traria nenhum impacto à linha de defesa adotada. Além disso, como a recorrente detinha 100% do capital da Zagope, a expressão financeira do lucro tributado no Brasil guarda identidade com o lucro apurado em Portugal.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Ao auto de infração de CSLL deve ser aplicada a mesma decisão dada ao IRPJ, pois ambos os procedimentos recaíram sobre a mesma base fática, inexistindo qualquer dispositivo específico da legislação da CSLL que imponha solução distinta.

Lucros apurados por controlada na Espanha

Ao lucro apurado pela empresa estabelecida na Espanha aplicam-se, em linhas gerais, os mesmos fundamentos acima expostos, no que tange à compatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35 com as disposições do tratado celebrado entre Brasil e Espanha.

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso, no que tange à aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 aos rendimentos auferidos no exterior, acompanhando nos demais pontos o voto da ilustre Conselheira Relatora.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior