



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

**Processo nº** 16561.720200/2012-17  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-001.690 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de maio de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrentes** CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.

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

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

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

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

LUCROS NO EXTERIOR. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO RESULTADO, MEDIANTE DOCUMENTOS DE SUPORTE ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTRANGEIRAS.

A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

---

Ano-calendário: 2007

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.**

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam, ainda, por 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.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

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

## **Relatório**

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

*Para efeito de máxima compreensão das instâncias seguintes que haverão de se inaugurar (diz-se dos órgãos vinculados ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), registre-se que o presente Contribuinte disputa defesa em **dois feitos administrativos** assim surgidos d'um mesmo procedimento fiscal: o de nº 16561.720200/2012-17 (a cobrir fato gerador de*

2007) e o de nº 16561.720158/2013-15 (respeitante a fatos geradores havidos em 2008 e 2009). Certo que o Interessado é um só, bem que, em ditos feitos, iguais são os outorgados com poderes de representação (Srs. Eder Magalhães de Campos, Evandro Marcos Vieira, Hélio Francisco Machado e Helton da Silva Soares; fls. 806/807 dos autos sob nº 16561.720200/2012-17, e fls. 1361/1362 dos autos sob nº 16561.720158/2013-15), não há prejuízo (ao contrário, há vantagem discursiva) de se lançar mão, se e quando necessário, de eventual referência cruzada entre os distintos autos processuais, circunstância essa que se cuidará de fazê-lo clara e distintamente.

1. Trata-se de autos de infração a trazer exigências de IRPJ e de CSLL, respeitante ao ano-calendário de 2007, sob a sistemática do Lucro Real e regime de apuração anual, nos importes de R\$ 20.039.699,74 e R\$ 7.477.414,99, respectivamente, entre principal, multa de ofício (75%) e juros de mora (esses calculados até 30/11/2012). A base tributável assinalada pela Fiscalização foi o lucro auferido no exterior pela pessoa jurídica: (1) ora por via de suas sucursais sediadas em Angola, Argélia, Camarões, Chile e Colômbia; (2) ora por meio de pessoas jurídicas controladas pela Impugnante, então sediadas nas Ilhas Cayman (Driltech Inc.), em Portugal (Zagope SGPS Lda.) e na Espanha (San Sebastian Participações S.L.). A propósito, vide autos de infração de fls. 667/682.

2. Assim se justificou a Fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 683/691):

#### ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR

##### 1. DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1 A fiscalização originária do MPF nº 0818500.2011.00065-0, de 08/02/2011 abrangia o ano-calendário de 2008. Posteriormente, detectou-se a necessidade da inclusão dos anos-calendário de 2007 e 2009. O contribuinte tomou ciência dessas alterações em 31/10/2012, nos termos do art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972 (AR).

1.2 O Auto de Infração do qual faz parte este Termo de Verificação Fiscal refere-se tão somente às infrações apuradas no ano-calendário de 2007.

1.3 A Construtora Andrade Guitierrez S.A. é uma sociedade anônima cujo capital social em 17 de junho de 2008 era de R\$ 1.798.051.479,00 (um bilhão, setecentos e noventa e oito milhões, cinquenta e um mil e quatrocentos e setenta e nove reais), dividido em 1.798.051.479 (um bilhão, setecentos e noventa e oito milhões, cinquenta e um mil e quatrocentos e setenta e nove) ações ordinárias nominativas, no valor de R\$ 1,00 (um) real cada uma. Cada ação ordinária nominativa dará direito a um voto nas deliberações sociais, podendo ser convertidas em ações preferenciais, observado o disposto no § 2º, do Art. 15 da Lei nº 6.404/76.

1.4 O objeto da Companhia é a execução de obras e serviços de engenharia em todos os seus ramos e modalidades; a prestação de serviços de telecomunicações; a exploração de obras e serviços públicos mediante concessão ou permissão e a prestação de serviços conexos; o exercício de todas atividades relativas a operações portuárias; o comércio e a industrialização de máquinas, equipamentos e materiais para instalações industriais e prediais.

1.5 A fiscalizada foi cientificada em 23/05/2011 do início da ação fiscal, nos termos do art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972 (AR), sendo intimada a informar, dentre outras coisas, sobre suas participações empresariais no exterior, bem como apresentar toda a documentação referente a estas participações incluindo as demonstrações financeiras relativas aos anos calendários de 2007 a 2009. POMPEU DA SILVA, Incluída por MAURICIO POMPEU DA

1.6 Na mesma ocasião o contribuinte também nos forneceu cópias das Atas das Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias da Construtora Andrade Guitierrez S.A.

## 2- PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NO EXTERIOR

2.1 Em atendimento às solicitações, a empresa apresentou documentação informando que a Construtora Andrade Guitierrez S.A. possui as seguintes participações:

### I) Diretas:

- a) 100% na sucursal de Angola, constituída em 26/11/2003 e sediada em Luanda, no valor de R\$ 45.500,11 (2007);
- b) 100% na sucursal da Argélia, constituída em 24/2/2006 e sediada em Argel, no valor de R\$ 92.754,00 (2007);
- c) 100% na sucursal de Camarões, constituída em 29/5/2003 e sediada em Yaoundé, no valor de R\$ 2.210.783,56 (2007);
- d) 100% na sucursal do Chile, constituída em 30/5/2003 e sediada em Santiago, no valor de R\$ 12.620.891,01 (2007);
- e) 100% na sucursal da Colômbia, constituída em 29/5/2003 e sediada em Bogotá, no valor de R\$ 616.469,65 (2007);
- f) 100% na controlada Drltech Inc, constituída em 27/8/1981 e sediada nas Ilhas Cayman, no valor de R\$ 242.156,40;
- g) 100% na controlada Zagope SGPS Ltd., constituída em 31/10/2006 e sediada em Lisboa, no valor de R\$ 24.409.099,24;
- h) 100% na controlada San Sebastian Participações S.L., constituída em 27/12/2005 e sediada Madrid, no valor de R\$ 8.519.239,46

### II – Indireta:

50% da empresa Bellerive Serviços de Consultoria Ltd, adquirida em 29/05/2006 e sediada na Zona Franca de Madeira, controlada da empresa San Sebastian Participações S.L.;

## 2.1 – SAN SEBASTIAN PARTICIPAÇÕES SL E BELLERIVE SERVIÇOS DE CONSULTORIA LTD.

2.1.1 A empresa fiscalizada possui 100% da empresa San Sebastian Participações SL, constituída em 27/12/2005 e sediada em Madrid. Posteriormente, a empresa San Sebastian adquiriu 50% da empresa Bellerive Serviços de Consultoria Ltda, em 29/05/2006, sediada na Zona Franca de Madeira.

2.1.2 A empresa fiscalizada apresentou a Demonstração Financeira Consolidada da empresa San Sebastian Participações S.L, em resposta ao item 7 e 8, da Intimação001, onde consta como resultado o valor de E\$ 1.813.003,00, no **ano-calendário de 2007**.

2.1.3 Em 29 de maio de 2006 foi adquirida a empresa Bellerive Serviços de Consultoria Ltd, sediada na Zona Franca de Madeira, tendo como sócia a empresa San Sebastian Participações S.L., com participação de 50% do capital social de E\$ 5.000;

2.1.4 A empresa fiscalizada apresentou a Demonstração Financeira da empresa Bellerive Serviços de Consultoria Ltd, em resposta ao item 13, da Intimação006, na qual consta o resultado de E\$ 5.005.767,49, no **ano-calendário de 2007**.

2.1.5 O contribuinte, em reposta ao item 11, da Intimação007, apresentou a Demonstração Financeira Não Consolidada da empresa San Sebastian Participações S.L., onde consta como resultado o valor de E\$ 1.775.530,57, no **ano-calendário de 2007**.

2.1.6 Face as divergências detectadas nos itens anteriores (2.1.2, 2.1.4 e 2.1.5), o contribuinte foi intimado a conciliar esses valores (Intimação008, item 6).

2.1.7 Em resposta ao item6, da Intimação008, o contribuinte apresentou Demonstração Financeira Consolidada da empresa San Sebastian Participações S.L., onde constam como resultados os valores de E\$ 1.813.004,00 e E\$ 2.502.885,00, das empresas San Sebastian Participações S.L e Bellerive Serviços de Consultoria Ltd, respectivamente.

2.1.8 Portanto, o valor de E\$ 4.315.889,00, que representa a somatória dos valores do item anterior e deveria ser apresentado pelo contribuinte como resultado consolidado, será utilizado na apuração da base de cálculo tributável, conforme item 4.8 do presente Termo de Verificação Fiscal

## 2.2 – SUCURSAL ANGOLA

2.2.1 A empresa foi intimada inúmeras vezes, para comprovar os Resultados Extraordinários, no valor de US\$ **-3.155.764,51**, 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 Actividades Correntes” foram considerados como lucros auferidos no valor de US\$ **3.155.764,51**, no **ano-calendário de 2007**.

## 2.3 – SUCURSAL COLÔMBIA

2.3.1 A empresa fiscalizada foi intimada (Intimação 003, item 9) a explicar por que o valor “Ingressos no Operacionais” (\$ 80.866.041 mil) foi excluído do resultado nas conciliações apresentadas pela empresa em resposta ao item 8, da Intimação 002, realizada em 23/08/2011, da sucursal Colômbia.

2.3.2 O contribuinte respondeu que “com relação ao valor “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 o 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”. Ou seja, o contribuinte ciente que, por lapso, não considerou os “Ingressos no Operacionais” na apuração dos resultados de 2007 e 2008, procedeu a entrega das DCOMP's, no curso da fiscalização, eximindo-se da multa de ofício.

2.3.3 Em resposta ao item 16, da Intimação 007, realizada em 30/10/2012 e ao item 1, da Intimação 008, realizada em 28/11/2012, a fiscalizada apresentou as Planilhas de Cálculo utilizadas para recalcular o IRPJ e a CSLL, nas quais constam os valores do Lucro Auferido no Exterior de **\$ 21.798.905.680,00** (Peso Colombiano), equivalente a **R\$ 19.167.778,00**, no ano-calendário de 2007, que será objeto de lançamento tributário, conforme item 4.8 do presente Termo de Verificação Fiscal.

## 2.4 Driltech Inc.

2.4.1 O contribuinte foi intimado (Intimações 007, item 18 e 008, item 2) a apresentar as Demonstrações Financeiras, que comprovassem o “**Accumulated Deficit**” de **US\$13.118.789,00**, constante da Demonstração Financeira do **ano-calendário de 2007**.

2.4.2 Em resposta ao item 18 da Intimação 007, o contribuinte apresentou apenas a Variação do Patrimônio Líquido, sem as Demonstrações Financeiras que comprovassem os valores constantes do “**Accumulated Deficit**”.

2.4.3 Em resposta ao item 2, da Intimação 008, apresentou apenas a Demonstração Financeira do **ano-calendário de 2006**, onde consta um resultado de **US\$ 7.444.577,00** e respondeu que “há um saldo de prejuízo acumulado no valor de **\$ (21.327.879)** composto pelos somatórios de seus resultados desde o

inicio das atividades da referida empresa em 27 de agosto de 1981 até 31 de dezembro de 2005. Ao somar este saldo de **\$ (21.327.879,00)** aos resultados de 2006 e 2007, comprova-se o saldo de **\$(13.118.789)** referente a rubrica “**Accumulated Deficit**” expresso na Demonstração Financeira do ano-calendário de 2007 desta empresa.”

2.4.4 Portanto, como o contribuinte não comprovou o “**Accumulated Deficit**”, constante da Demonstração Financeira do ano-calendário de 2007, será utilizado o resultado de **US\$ 764.513,00**, na apuração da base de cálculo tributável, conforme item 4.8 do presente Termo de Verificação Fiscal.

## 3 – DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO

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

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

3.3 A **dupla tributação jurídica internacional** está definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”:

*"1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.*

*2. Há muito os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.*

*3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros, ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo." (Grifos nossos)"*

3.4 Ainda nos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”, no capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 1 relativo às pessoas visadas”, Parágrafo 23, encontramos o disposto a seguir:

*"23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na*

*tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção."*

3.5 O parágrafo 1 do artigo 7 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Espanha (Decreto nº 78.975, de 02 de janeiro de 1976), dispõe que:

*"ARTIGO 7*

*Lucros das empresas*

*1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente."*

3.6 O parágrafo 1 do artigo 7 da 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 (Decreto nº 4012, de 13 de novembro de 2001), dispõe que:

**"ARTIGO 7  
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 ali 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."*

3.7 No capítulo que trata do "Comentário ao Artigo 7º" dos "Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)<sup>2</sup>", título II "Comentários às disposições do Artigo", Parágrafo 14, encontramos a seguinte orientação quanto à interpretação do Parágrafo 1 do Artigo 7º:

*"14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa. O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá, dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10)." (Grifos nossos).*

**4. DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO APLICÁVEL:****DOS LUCROS e RENDIMENTOS****IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA****DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS - Ano-Calendário 2007**

4.1 A Lei nº 9.249/95 aboliu a aplicação do princípio da territorialidade ao imposto de renda das pessoas jurídicas, substituindo-o pelo princípio da universalidade. O art. 25 dessa Lei dispõe:

*"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 computadas 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.”*

4.2 A Medida Provisória nº 2.158-35, editada em 27 de julho de 2001 dispõe como deverão ser considerados para fins de apuração do lucro real os lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas, sediadas no exterior a partir do ano calendário de 2002.

4.3 O artigo 74, da MP 2.158-35 de 24 de agosto de 2001 e seu parágrafo único determinam o momento de disponibilização dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior:

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

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

4.4 Essa alteração está fundamentada no Art. 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação é a seguinte:

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

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

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

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção (§ incluído pela Lcp nº 104, de 10.01.2001).*

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (§ incluído pela Lcp nº 104, de 10.01.2001)."*

ento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
cado digitalmente em 13/01/2002

4.5 Os lucros auferidos a partir de 1º de janeiro de 2002 por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados, portanto, para fins de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada no Brasil, na data de 31/12/2007.

4.6 A Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, com vigência a partir de 08/10/2002, especificou o regime de tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País:

*"§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real."*

4.7 Analisando os documentos fornecidos pelo contribuinte verificamos que os lucros auferidos no exterior referente as participações, conforme constam das Demonstrações Financeiras (estão contidas nos arquivos, onde constam os nomes de cada uma das empresas), foram parcialmente oferecidos à tributação, conforme observado na DIPJ 2008/2007 – Ficha 09A - Linha 05, que está subdividido nos valores e nas empresas discriminadas no item posterior;

4.8 Para rendimentos auferidos no exterior, salvo expressa disposição de lei em contrário, a regra geral é sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso do Imposto de Renda, no momento da disponibilização da renda auferida no exterior, neste caso nas datas relacionadas abaixo, conforme o caput do art. 74 da MP 2.158-35.

*Assim temos:*

Empresas	Lucros Auferidos no Exterior – Moeda Local	Taxa de câmbio	Moeda	Lucros Auferidos no Exterior – R\$	Lucros Disponibilizado – F34 – DIPJ AC2007	Lucros Não Oferecidos à Tributação
Aecon AG				3.558.098,66	3.558.098,66	-x-
Antigua				338.533,05	338.533,05	-x-
Const. Panorama				4.287.813,71	4.287.813,71	-x-
Const.Sur				6.960.290,21	6.960.290,21	-x-
Angola	3.155.765,00	1,7713	US\$	5.589.806,00	-x-	5.589.806,00
Argélia	3.433.421,00	0,02702	Dinar	92.771,03	-x-	92.771,03
Camarões	67.516.048,00	0,0039711	Franco-CFA-BEAC	268.112,98	86.017,94	182.095,04
Chile	253.376,09	1,7713	US\$	448.805,07	-x-	448.805,07
Colômbia	21.798.905,680	0,0008793	Pesos Col	19.167.778,00	-x-	19.167.778,00
Drlitech	764.513,00	1,7713	US\$	1.354.182,00	-x-	1.354.182,00
San Sebastian e Bellerive	4.315.889,00	2,60859	E\$	11.258.384,89	6.937.403,80	4.320.981,09
Zagope	9.672.000,00	2,60859	E\$	25.230.282,48	9.302.590,18	15.927.692,30
				78.554.858,08	31.470.747,55	47.084.110,53

4.9- Portanto, o valor que deveria ter sido disponibilizado pela empresa no exterior, no ano-calendário de 2007 era de R\$ 78.554.858,08, porém foi efetivamente oferecido à tributação, segundo DIPJ 2008/2007 (Ficha 09 – Linha 05), o valor de R\$ 31.470.747,55, assim **não foi oferecido à tributação** o valor de R\$ 47.084.110,53, que será objeto de lançamento tributário.

## 5. DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL:

*to assinado digitalmente* A base de cálculo tributável é composta pelos lucros disponibilizados no exterior que não foram efetivamente oferecidos à tributação, que serão objetos de lançamento tributário.

	2007
<b>DOS LUCROS E RENDIMENTOS NO EXTERIOR</b>	<b>47.084.110,53</b>

## 6. DO ENCERRAMENTO

E para constar e surtir efeitos legais lavramos o presente termo em duas vias de igual teor que vão assinadas por mim Auditora Fiscal da Receita Federal e pelo contribuinte ou seu representante legal a quem é entregue uma das vias para ciência e demais providências.

3. O Contribuinte tomou ciência da autuação via Correios em 12/12/2012 (fl. 692) e trouxe sua insurgência em 10/01/2013 (fls. 710/804). Pondera:

3.1. *Tempestividade.*

3.2. *Reconhece a procedência da autuação na porção referente aos tributos incidentes sobre o lucro gerado na sucursal sediada na Argélia. No ponto, reclama “a redução de 50% da multa de ofício (art. 52 do Decreto nº 7.574/11)”, certo que “efetuou o recolhimento, através de PER/DCOMP, no prazo de 30 dias a contar da ciência da lavratura dos autos de infração, dos tributos autuados referentes aos lucros da sucursal da Argélia”.*

---

No caso, dizia-se do PER/DCOMP sob nº 13782.41482.090113.1.3.04-3566 (fls. 711/412, 811/818; destaque do original).

3.3. Em referência ao lucro gerado na sucursal sediada na **Colômbia** contrapõe duas circunstâncias. A primeira, que não foi considerado pela Fiscalização o respectivo prejuízo ali gerado (diga-se, “os prejuízos apurados por essa sucursal”; fl. 712); a segunda, que os tributos incidentes sobre o montante de lucro então remanescente (sempre em referência à sucursal da Colômbia) foram extintos também via PER/DCOMP, assim transmitidas seja no curso do procedimento fiscal, seja após a ciência dos autos de infração. No caso, dizia-se dos PER/DCOMP sob os números: 00168.30522.200911.1.3.04-0509, 27138.01712.200911.1.3.04-0160 (retificado pelo PER/DCOMP sob nº 04678.87935.090113.1.7.04-2363), 09210.38533.200911.1.3.04-1646, 06513.28524.200911.1.3.04-0645, 06649.56338.200911.1.3.04-1089, 32295.18318.090113.1.3.04-0044, e 35066.35050.090113.1.3.04-4056 (fls. 819/868).

3.4. O fundamento legal da presente autuação, a dizer, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, é objeto da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588 e Recurso Extraordinário nº 611.586, “sendo que eventual declaração de inconstitucionalidade implicará o cancelamento direto dos autos de infração” (fl. 714).

3.5. A Fiscalização “ignorou o saldo integral de prejuízos fiscais detidos pela Impugnante passíveis de compensação e, pior, a apuração de saldos negativos de IRPJ e de CSLL na DIPJ original (fls. 554/666)” (fl. 724; destaque do original). Nesse espaço, deveria a Fiscalização “ter adotado o procedimento correto, qual seja, a necessária recomposição das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL” (fl. 725; destaque do original).

Concretamente, sobre o saldo de prejuízo fiscal então existente no início de 2007, não obstante ter a Fiscalização indicado em seu relatório o importe de R\$ 14.095.067,29 a título de “prejuízos operacionais a reduzir infrações”, no efetivo cômputo da autuação levou em conta outro valor, a dizer, R\$ 11.009.480,84. D’outra volta, sobre a apuração, no curso do ano-calendário de 2007, de saldo negativo de IRPJ e de CSLL a pagar, a Fiscalização teria deixado de considerar os importes de R\$ 4.976.166,77 e R\$ 3.247.600,62, respectivamente.

3.6. Em referência ao resultado apurado na controlada *San Sebastian Participações SL* (sediada na Espanha), pondera que ele já traria em si o resultado de *Bellerive Serviços de Consultoria Lda.* (sediada na Zona Franca de Madeira), pessoa jurídica de sua vez controlada pela primeira. Por outra, quando a Fiscalização traz o resultado de *Bellerive Serviços de Consultoria Lda.* e o acresce ao resultado de *San Sebastian* (controlada diretamente pela Impugnante), corresponderia isso a duplicar a colaboração do resultado de *Bellerive Serviços de*

---

*Consultoria Lda. por sobre o resultado de San Sebastian Participações SL, certo que esse último resultado, posto à vista da Fiscalização no Balanço Consolidado de fl. 506, já traria incorporado o resultado de Bellerive Serviços de Consultoria Lda.*

*3.7. Os Tratados Brasil-Espanha e Brasil-Portugal, ambos tendentes a evitar a dupla tributação, seriam hábeis o bastante para inquinar 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 vincados 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). Veja-se (fl. 768):*

**200.** Sem grandes esforços, percebe-se que os Comentários em questão da OCDE não se aplicam ao caso do Brasil, cuja legislação a respeito da “tributação em bases universais” não guarda relação com as normas CFCs, pelo simples motivo de que, no Brasil, a tributação dos lucros auferidos no exterior não ocorre somente no momento da disponibilização (pagamento) dos lucros.

**201.** Ao contrário, a tributação opera-se tão logo o lucro no exterior é auferido (art. 74 da MP nº 2.158-35/01), independentemente de sua origem (paraíso fiscal ou país de alta tributação) e de sua natureza (decorrente de atividade operacional ou não). Por esse motivo, em nosso país, não há espaço para as referidas normas CFCs (por consequência, dos Comentários da OCDE invocados pela fiscalização para fundamentar o lançamento fiscal). (destaques do original)

*3.8. Ao contrário do que afirma a Fiscalização, teria o Contribuinte, sim, apresentado documentação suficiente a justificar item de despesa da ordem de US\$ 3.155.764,51, reconhecida na apuração do resultado da sucursal sediada em Angola.*

*Concretamente, reitera que dita despesa, conforme documentação de suporte juntada aos autos (alguns dos quais já evidenciados à Fiscalização), diria respeito às “indenizações que a Impugnante teve de arcar em Angola, relativamente às desapropriações necessárias para executar a obra contratada com o Governo da Angola (rodovia Luanda/Viana)” (fl. 736; destaques do original). 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.*

*3.9. Também ao contrário do que dito pela Fiscalização, teria, sim, o Contribuinte, apresentado documentação suficiente a justificar saldo de prejuízo, então reconhecido na apuração da controlada Driltech Inc. (sediada nas Ilhas Cayman). 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.*

*3.10. No que toca aos resultados formados nas sucursais sediadas em Camarões e no Chile, bem que aquele oriundo da controlada sediada em Portugal, todos enfim assimilados para efeito de compor o resultado da própria autuada, registra a precariedade dos trabalhos da Fiscalização. Particularmente, dizia-se que no fecho conclusivo do procedimento a Fiscalização “não se deu ao trabalho de sequer abrir um tópico específico no Termo de Verificação Fiscal para justificar e esclarecer os valores autuados. [...] o que se questiona nesta oportunidade é o dever (não cumprido) de a fiscalização apontar, com precisão, a origem dos valores autuados, bem como de quais documentos teriam sido extraídos” (fls. 745/746). Mais, também com respeito à sucursal sediada no Chile, o prejuízo ali existente não teria sido levado em conta, “prejuízos estes que haviam sido inclusive comprovados no curso da fiscalização, como atestam os documentos de fls. 237 e 239”. Demais disso, pondera-se que houve pagamentos de tributos assim efetuados pela sucursal de Camarões e pela controlada em Portugal, de ordem a se permitir, no mínimo, a respectiva compensação.*

*3.11. No conjunto e enfim, a autuação teria sido construída em base precária, certo que: (1) não se precisou a matéria tributável, com o quê, ilíquido o crédito tributário apurado; (2) faltara motivação no passo em que se deixou de explicitar o porquê da não aceitação (ou aceitação parcial) da documentação apresentada no curso do procedimento fiscal. Tais circunstâncias comprometeriam o exercício do direito de defesa.*

*3.12. Respeitante à matéria de fundo, isto é, sobre a tributação de lucro auferido no exterior, aduz que se teriam vergastados os “**limites impostos** pela legislação nacional aos **poderes de fiscalização**” (fl. 747; destaque do original), no passo em que o procedimento fiscal em questão pretendeu – quando não estava autorizado a tanto – auditar demonstrações e/ou documentação de suporte de ente alienígena ao território nacional (diz-se de sucursais da Impugnante e/ou pessoas jurídicas controladas pela Impugnante, direta ou indiretamente, todas sediadas em território estrangeiro). Nas palavras do Interessado (fl. 751; destaque do original):*

**138.** Como se percebe, o sistema normativo brasileiro acerca da matéria está todo assentado na premissa de que, existindo normas expressas regulando a elaboração das demonstrações financeiras nos países em

---

que estabelecidas as entidades situadas no exterior, com a consequente existência de órgãos de fiscalização em cada um dos países, admitem-se como **válidas as informações constantes das referidas demonstrações financeiras**, para fins de cálculo (e fiscalização) dos tributos devidos aqui no Brasil, não sendo permitidos ajustes, por parte das Autoridades nacionais, nos referidos resultados. *(destaques do original)*

*3.13. Ainda nesse último tópico, conclui o Contribuinte, que os elementos de análise disponíveis às autoridades tributárias nacionais esgotar-se-iam nas justas demonstrações financeiras elaboradas pelos entes (sucursais e/ou controladas, no caso) sediados no estrangeiro. Nada antes disso. A dizer que restaria inalcançável por parte do Fisco Nacional dita documentação de suporte (das demonstrações financeiras), e nem mesmo se teria a abertura de questionamento do que alinhavado nas demonstrações financeiras, isso a míngua de melhor prova indicativa de não observância, por parte dos entes alienígenas, da competente legislação comercial/fiscal em vigor no território em que sediados aqueles entes (sucursal/controlada). A mais corroborar dita interpretação estaria o obstáculo prático representado pelos diferentes prazos decadenciais de guarda da documentação serviente à elaboração das mencionadas demonstrações financeiras: conforme o país que se considere, conforme é o específico prazo decadencial.*

*3.14. Imprópria seria a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

Em sessão de 11 de junho de 2014, a 1<sup>a</sup> Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo, por maioria de votos, **deu parcial provimento** à impugnação, vencido um dos julgadores, que não aceitava os documentos que comprovavam o pagamento do imposto de renda em Portugal.

Da decisão houve Recurso de Ofício, por força do limite de alçada, além da seguinte advertência:

*Ressalte-se que o Contribuinte abre mão de seguir na discussão administrativa das seguintes matérias: (1) reconhece a procedência da autuação na porção referente aos tributos incidentes sobre o lucro gerado na sucursal sediada na Argélia, a que vincula o PER/DCOMP sob número 13782.41482.090113.1.3.04-3566; (2) reconhece parcialmente a procedência da autuação na porção referente aos tributos incidentes sobre o lucro gerado na sucursal sediada na Colômbia, a que vincula os PER/DCOMP sob os números 00168.30522.200911.1.3.04-0509, 27138.01712.200911.1.3.04-0160 (retificado pelo PER/DCOMP sob nº 04678.87935.090113.1.7.04-2363), 09210.38533.200911.1.3.04-1646, 06513.28524.200911.1.3.04-0645, 06649.56338.200911.1.3.04-1089, 32295.18318.090113.1.3.04-0044, e 35066.35050.090113.1.3.04-4056.*

Com a ciência da decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação, além de contestar pontos específicos do Acórdão.

Também notificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, de fls. 1.494 e seguintes.

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

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

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

Como a Recorrente apresentou diversos argumentos, faremos a análise tópica dos pontos combatidos na peça recursal.

### a) Nulidade parcial da decisão por não apreciação de argumentos trazidos pela Impugnante - Declarações de Compensação

Neste tópico, entende a Recorrente ter demonstrado e comprovado que no curso da fiscalização *transmitiu Declarações de Compensação, liquidando valores devidos a título de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2007, inclusive acrescidos da multa de mora de 20% e dos juros.*

Reconhece que os procedimentos foram não espontâneos, posto que realizados no curso da fiscalização, mas entende que *no lançamento a autoridade administrativa poderia realizar o recálculo dos tributos devidos, com o acréscimo da multa de ofício de 75% e dos juros, e, após a dedução (imputação) dos valores liquidados, formalizar a exigência de eventuais diferenças, o que não ocorreu no caso concreto.*

Assim, aduz a interessada que a decisão recorrida não teria se pronunciado sobre essas compensações, o que ensejaria a nulidade parcial da decisão, que também não teria se manifestado sobre compensações apresentadas no prazo de impugnação dos lançamentos.

Não assiste razão à interessada.

Em primeiro lugar, não há como acolher a pretensão porque os supostos problemas mencionados não teriam o condão de anular os lançamentos efetuados ou a decisão proferida, nos termos dos artigos 59 e 60 do Decreto n. 70.235/72:

*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.*

*(...)*

*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 influirem na solução do litígio.*

Portanto, eventuais equívocos nas infrações imputadas ao sujeito passivo ou erros de cálculo nos lançamentos efetuados serão analisados e revistos por este Colegiado, mas não implicam nulidade do procedimento fiscal.

No mesmo sentido, na hipótese de a decisão de piso não ter enfrentado questão essencial ao deslinde do processo cabe a este Conselho fazê-lo; contudo, não é o que se observa dos autos.

Com efeito, a decisão recorrida destacou a existência de várias Dcomp relacionadas aos créditos em debate, nos seguintes termos:

*Ressalte-se que o Contribuinte abre mão de seguir na discussão administrativa das seguintes matérias: (1) reconhece a procedência da autuação na porção referente aos tributos incidentes sobre o lucro gerado na sucursal sediada na Argélia, a que vincula o PER/DCOMP sob número 13782.41482.090113.1.3.04-3566; (2) reconhece parcialmente a procedência da autuação na porção referente aos tributos incidentes sobre o lucro gerado na sucursal sediada na Colômbia, a que vincula os PER/DCOMP sob os números 00168.30522.200911.1.3.04-0509, 27138.01712.200911.1.3.04-0160 (retificado pelo PER/DCOMP sob nº 04678.87935.090113.1.7.04-2363), 09210.38533.200911.1.3.04-1646, 06513.28524.200911.1.3.04-0645, 06649.56338.200911.1.3.04-1089, 32295.18318.090113.1.3.04-0044, e 35066.35050.090113.1.3.04-4056.*

Pois bem, a reclamação da interessada diz respeito à não apreciação dos argumentos jurídicos por ela veiculados, o que implicaria cerceamento ao direito de defesa.

Não se vislumbra tal circunstância, pois as compensações declaradas pela interessada, como ela própria reconhece, foram apresentadas depois de iniciados os procedimentos de fiscalização ou mesmo depois da lavratura dos autos de infração.

Nessas circunstâncias, não possuem o condão de alterar os lançamentos efetuados, conforme inteligência da Súmula CARF n. 33:

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

Como as compensações foram efetivamente transmitidas, com a consequente confissão de dívida, as autoridades competentes deverão analisar, quando da liquidação da decisão administrativa final proferida neste processo, a existência, pertinência e os valores declarados, para calcular os correspondentes efeitos econômicos em relação ao crédito total em discussão.

Isso porque a homologação dessas declarações não está em discussão no presente processo.

Ademais, a confissão dos débitos impede a apreciação da matéria por este Colegiado, nos exatos termos reconhecidos pela decisão de piso, que declarou, como visto, o não prosseguimento da discussão na esfera administrativa.

**b) Cancelamento dos Autos de Infração, que teriam sido "mal lavrados"**

Neste ponto, entende a Recorrente que os Autos de Infração deveriam ser cancelados, por desobediência ao artigo 142 do CTN, cujos vícios se materializariam nas seguintes condutas da autoridade fiscal:

*(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.*

Nota-se que a Recorrente contesta a densidade dos argumentos formulados pela fiscalização e o grau de aprofundamento dos trabalhos desenvolvidos.

É cediço que problemas dessa natureza, quando constatados, podem prejudicar a manutenção dos lançamentos, em prejuízo dos interesses fazendários, mas nada disso tem o condão de cancelar, por nulidade, os atos praticados pelas autoridades fiscais, à luz dos artigos 59 e 60 do Decreto n. 70.235/72, ao norte transcritos.

---

Ao contrário do alegado, entendo que não há qualquer violação material ao artigo 142 do CTN, como se pode observar da leitura do Termo de Verificação Fiscal e dos Autos de Infração (fls. 683 e seguintes). Todos os requisitos previstos pelo Código se encontram presentes, de sorte que eventual divergência de entendimento, devidamente comprovada mediante a apresentação de documentos pertinentes e hábeis, pode ensejar a revisão dos fundamentos e das conclusões da autuação, mas não o cancelamento por ofensa expressa a dispositivo legal.

Nenhum dos longamente expostos argumentos trazidos pela interessada, em meu sentir, enseja o puro e simples cancelamento da autuação, posto que devem ser analisados no contexto do valor autuado em relação a cada controlada ou sucursal no exterior, providência devidamente conduzida pela decisão de piso e que retomaremos, com as correspondentes conclusões, na sequência deste voto.

Portanto, não se constata, em qualquer dos 5 (cinco) argumentos acima apresentados, qualquer ofensa material a dispositivo legal ou mesmo a alegada falta de motivação dos lançamentos efetuados, de sorte que não prospera a tese de nulidade da autuação.

Tanto houve a motivação dos lançamentos que a Recorrente entendeu necessário rechaçar pormenorizadamente a utilização do artigo 74 da MP n. 2.158-35, bem assim a interpretação fiscal acerca das considerações da OCDE, fundamentos expressamente citados pela autoridade autuante.

Não se pode confundir divergência de entendimento ou concisão de raciocínio com ausência de motivação, razão pela qual refuto todos os argumentos de nulidade suscitados, por entender que constam dos autos fundamentos, provas e documentos necessários e suficientes à elucidação das questões em debate.

Como visto, alguns argumentos se confundem com questões de mérito, que serão apreciadas em tópicos específicos, enquanto outros dizem respeito a supostos erros de cálculo, que uma vez detectados ensejarão as devidas correções.

### **c) Análise do crédito autuado por controlada/sucursal no exterior e da legislação aplicável à tributação internacional**

Neste passo, cabe-nos verificar as circunstâncias e os fatos relativos a cada empresa no exterior, conforme segue.

#### **- Da controlada sediada na Espanha**

Em relação a este ponto da autuação, a decisão de piso acolheu os argumentos do sujeito passivo, por considerar que o montante oferecido à tributação foi adequado. Vejamos:

*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.), 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.

Entendeu a DRJ que deve ser considerado e aceito o quadro demonstrativo de fls. 506, que apresenta o resultado consolidado do exercício:

Y PERDIDAS SEGÚN I.F.R.S. (CONSOLIDADO) ESTADO EN EUROS	1	2	3	4	5	6	7	8
	SS. INVERS. ESGAAP 2007	AJUSTES IFRS 2007	SSINV. IND. IFRS 2007	BELLERIVE 2007	OSTRAVA 2007	SUMA 2007	ELIMIN. 2007	CONSOLID. 2007
	Euros	Euros	Euros	Euros	Euros	Euros	Euros	Euros
Ingresos Netos de Cifras de Negocio	-	-	-	6.631.201	-	6.631.201	-	6.631.201
Otros Gastos de Explotación	(16.421)	641	(15.780)	(4.151.684)	-	(4.167.464)	(14.958)	(4.182.422)
Resultados de Explotación	(16.421)	641	(15.780)	2.479.517	-	2.463.737	(14.958)	2.448.779
Efecto Valoracion-Equivalencia patrimonial	-	-	1.843.179	1.843.179	-	1.843.179	(1.843.179)	-
Dividendos Recibidos	1.805.706	(1.805.706)	-	-	-	-	-	-
Otros Egresos Financieros Netos	(13.754)	(641)	(14.395)	21.368	-	8.973	(431.430)	(422.457)
Provision Desvalorización Participaciones	-	-	-	-	-	-	(213.318)	(213.318)
Resultados financieros	1.791.952	36.832	1.828.784	23.308	-	1.852.152	(2.487.927)	(635.775)
Perdidas Extraordinarias	-	-	-	-	-	-	-	-
Resultado del Ejercicio	1.775.531	37.473	1.813.004	2.502.885	-	4.315.889	(2.502.885)	1.813.004

Com base no quadro acima, o Acórdão entendeu que (destacaremos):

*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 Sebastian Participações S.L.* já incluída a participação dessa última em *Bellerive Serviços de Consultoria Lda.*, via equivalência patrimonial, expressamente referida no demonstrativo em consideração por “Efecto Valoracion-Equivalencia patrimonial” (lembre-se que o demonstrativo não foi intrinsecamente questionado). Já a coluna 4 (última linha) colige a participação de *San Sebastian Participações Lda.* no lucro líquido de *Bellerive Serviços de Consultoria Lda.*, montante esse que, como indicado na coluna 7 (última linha), cumpre ser “ELIMIN” (leia-se: subtraído) da totalização expressa na coluna 6 (última linha), certo que já considerado pela equivalência patrimonial. Enfim, se houve lucro auferido no exterior nesse segmento, tal foi de € 1.813.004,00, já oferecido à tributação, como o reconhece a própria Fiscalização em seu demonstrativo de fl. 690. No caso, o Contribuinte informava em sua DIPJ do ano-calendário de 2007 um monte de R\$ 6.937.403,80 (fl. 626) a esse justo título, quantia essa que, convertida à taxa de câmbio usada pela Fiscalização – R\$ 2,60859 a cada 1€ – remonta o importe de € 2.659.445,83 (algo, até, superior a € 1.813.004,00).*

*A autuação, conforme demonstrativo de fl. 690, e já tudo convertido em reais, consignou que, nesse segmento, o lucro*

*auferido no exterior fora de R\$ 11.258.384,89 (resultado da conversão de € 4.315.889,00), do que subtraído R\$ 6.937.403,80 (o tanto declarado em DIPJ como disponibilizado, conforme fl. 626), restara como base de cálculo autuável o importe de R\$ 4.320.981,09. Esse valor, a efeito do arrazoado acima, deve ser excluído do monte infracional originalmente dimensionado em R\$ 47.084.110,53 (vide fls. 667/674). Com isso, prejudicada a discussão ulterior sobre o alcance do Tratado Brasil-Espanha como tendente a evitar dupla tributação: meritoriamente, nem há base material para a autuação esboçada.*

Entendo que não merece reparos a decisão neste ponto, cujo resultado foi objeto de recurso de ofício. Isso porque com base no raciocínio desenvolvido pela própria fiscalização não há tributo a ser exigido, como bem apontado pela Delegacia de Julgamento.

#### **- Da sucursal em Angola**

Este ponto da autuação foi mantido pela decisão de piso.

De plano, a Recorrente contesta os procedimentos fiscais, por considerar que estes extrapolaram os limites de sua atuação (destaques no original):

*A despeito da boa-fé da Recorrente em colaborar ao máximo com a fiscalização, inclusive no levantamento dos documentos comerciais, contábeis e fiscais junto às suas Sucursais e Controladas no exterior, fato é 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, tal como, aliás, ocorreu no específico caso da Sucursal de Angola (glosa de despesas incorridas com desapropriações em Angola, com a consequente apuração de suposto lucro no exterior a ser tributado aqui no Brasil).*

Aduz a Recorrente que nos termos do inciso IV do §2º do artigo 25, da Lei nº 9.249/95, a fiscalização dos lucros auferidos no exterior implica para o contribuinte nacional apenas a guarda e conservação das demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, dentro do prazo decadencial previsto no CTN.

Com a devida vênia, não procede a interpretação restritiva trazida pela Recorrente, pois o citado dispositivo deve ser analisado integralmente, e não apenas em função do IV do §2º.

Vejamos:

*Lei n. 9.249/95, Artigo 25:*

*(...)*

*§ 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.*

Nota-se, à evidência, que o inciso I determina que as entidades no exterior devem demonstrar a apuração dos lucros de acordo com **as normas da legislação brasileira**, o que, por via de decorrência, permite à autoridade fiscal perquirir e investigar todo os fatos e documentos de suporte a essa obrigação.

Qualquer entendimento em sentido diverso tornaria os trabalhos de auditoria inúteis e desprovidos de sentido, pois não permitiria que as autoridades questionassem os valores contidos nas demonstrações. Não há direito sem provas e a validade, fundamento e origem do conjunto probatório podem ser questionados pelas autoridades competentes, dentro do que se costuma denominar transparência fiscal internacional.

Caso assim não fosse, qual seria a razão de o Brasil celebrar acordos com outros países para troca de informações e investigações conjuntas? Basta lembrar, apenas a título de exemplo, que o Brasil é signatário da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, ratificada pelo Congresso Nacional em 2016 (Decreto Legislativo nº 105/2016) e promulgada no mesmo ano pelo Decreto nº 8.842. Ressalte-se que o alcance do Acordo Multilateral é muito mais amplo do que a simples troca de informações, pois engloba a possibilidade de *(a) fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro; (b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; (c) a notificação de documentos*.

Some-se a isso os vários acordos bilaterais para troca de informações já celebrados, há tempos, com outros países, e a conclusão inafastável é no sentido de que não prospera a interpretação restritiva proposta pela interessada nem tampouco o argumento de que a fiscalização agiu com excesso.

Aliás, nem o dispositivo citado (inciso IV do §2º do artigo 25) corrobora tal entendimento, posto que apenas determina a guarda das demonstrações financeiras durante o transcurso do prazo previsto pelo CTN, mas em nada restringe as atividades de fiscalização, sendo evidente que o dever do sujeito passivo permanece o mesmo: **comprovar, de acordo com a legislação brasileira, a apuração dos lucros no exterior**.

Ademais, no caso concreto, não se percebe que a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou os documentos apresentados pela Recorrente, como bem destacou a decisão de primeira instância:

(...) não foi o caso de a Fiscalização simplesmente ter deixado de lado a documentação então apresentada pelo Interessado. A tanto que no Termo de Intimação nº 04 há referência expressa a demonstrativo ofertado pelo Contribuinte sobre esse exato ponto (i. é, acerca de comprovação de custo/despesa lançado em demonstrativo financeiro da sucursal sediada em Angola): “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” (fl. 16, destacou-se; chamada à tabela do item 6 do Termo de Intimação nº 04). Ou seja, o que apresentado pelo Contribuinte foi, sim, alvo de consideração por parte da Fiscalização. E, logo a seguir, mais se especificou: “O contribuinte, em resposta ao item 12, da Intimação 002, realizada em 23/08/2011, afirmou: ‘os resultados extraordinários são gastos incorridos com a desapropriação de terras detidas por pessoas físicas e jurídicas em conexão com a execução da empreitada designada Via Expressa Luanda/Viana...’. Apresentar os documentos, que comprovem que, o ônus das desapropriações (expropriações) deveriam ter sido suportados pela empresa fiscalizada” (fl. 16). Percebe-se, portanto, o claro elemento demandado pela Fiscalização: prova do ônus em definitivo suportado pela sucursal sediada em Angola à vista de ditas desapropriações/expropriações. E, mais uma vez, agora no Termo de Intimação nº 06, reitera a Fiscalização: “devem ser apresentados todos os contratos com valores superior a \$300.000,00 (Moeda Local) e com a devida identificação na **planilha apresentada pela empresa** em resposta ao item 12, da Intimação 02, realizada em 23/08/2011” (fl. 22, destacou-se; chamada à tabela do item 3 do Termo de Intimação nº 06). E de novo, no Termo de Intimação nº 07 (fl. 25): “devem ser apresentados todos os contratos com valores superior a \$300.000,00 (Moeda Local) e com a devida identificação na **planilha apresentada pela empresa** em resposta ao item 12, da Intimação 02, realizada em 23/08/2011” (chamada à tabela do item 3 do Termo de Intimação nº 07; destacou-se).

Os fatos e documentos relativos à autuação em Angola foram minuciosamente analisados pelo acórdão recorrido, cujo relato e conclusões reproduzimos a seguir:

*De fato, consta à fl. 151, cópia de declaração firmada a 19/10/2007 por “Costa Estevão Mutange, [...] residente na Casa S-Nº Zona 16 Bairro Ngola Kiluange Sambizanga, na qualidade de proprietário” que dá conta de ter recebido da “empresa CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ, S.A. (Sucursal em Angola), [...] a quantia de 17.176.000,00Kz (Dezassete Milhões, Cento e Setenta e Seis Mil Kwanzas), a título de indenização pela expropriação do imóvel de dois pisos destinado a actividade comercial sito na Avenida Deolinda Rodrigues”. Declara-se mais: que “a expropriação foi realizada pelo INEA – INSTITUTO DE ESTRADAS DE ANGOLA, no âmbito da execução da empreitada designada Via Expressa Luanda/Viana – Troço 1, sendo o valor da indenização liquidado pela*

---

***CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ, S.A. – (Sucursal em Angola), na qualidade de empresa empreiteira, em nome por conta do INEA” (destacou-se). E segue à fl.***

*152/153 cópia do respectivo “TERMO DE ACORDO DE INDEMNIZAÇÃO”, sobre o que “o Ministério das Obras Públicas, através do Instituto de Estradas de Angola – INEA”, representado no ato “pelo seu Director Geral, Arqtº Joaquim Sebastião”, a reconhecer a necessidade de “reabilitação e alargamento” da “Via Expressa Luanda/Viana – Troço I”, bem que a inexistência de “qualquer intenção por parte do Dono da Obra [Instituto de Estradas de Angola – INEA] de prejudicar o proprietário”, assenta a necessidade de “demolição de um imóvel de 2 pisos [...] situado no município do Cazenga”, para o que vai firmado o dito acordo de indenização a benefício de “Costa Estevão Mutange” e no importe equivalente a “USD 226.000,00 (Duzentos e Vinte e Seis Mil Dólares Norte-Americanos)”, comprometido que ficou o INEA “a indemnizar o BENEFICIÁRIO [Costa Estevão Mutange]”. Igual conjunto probatório (declaração mais termo de acordo, todos de final de 2007) é mostrado às fls.*

*154/159, 884/889, 1008/1123, tendo dessa vez por beneficiários e importe de indenização o tanto anotado no Quadro 01 abaixo.*

Quadro 01 - Sucursal em Angola; indenizações por desapropriações.

Beneficiário	Indenização (dólares)
Costa Estevão Mutange	\$226.000,00
Daniel Manuel Graça	\$187.200,00
Pedro Fernandes	\$121.500,00
Bibiana Finda	\$250.580,00
<i>Madalena Quengue Domingos</i>	\$794.400,00
Cristino Manuel Francisco da Costa	\$14.400,00
João Manuel Sousa dos Santos	\$15.232,00
Kisoka Mayasi Donaciano	\$17.685,00
Domingas Salvador Gaspar	\$18.296,00
Tavares Vasco da Gama	\$19.350,00
José Maria de Carvalho	\$20.000,00
Fernando Andrade	\$20.500,00
Domingos Manuel Lemos	\$21.280,00
Esalgina Carlette João Junior	\$53.808,00
Samuel Munana Caxito	\$26.000,00
João Teixeira Simões	\$26.094,00
Domingos Menga	\$142.100,00
Moisés Zua	\$146.360,00
Alberto Francisco	\$1.687,00
Samuel Mathai	\$213.900,00
Marcos Agostinho Manuel Miguel	\$3.440,00
Olívio de Sousa Gaspar	\$39.960,00
David Andala de Oliveira	\$42.350,00
Castro Alberto	\$47.460,00
Marcelino Fernando Fonseca	\$4.551,00
Miguel Dilangangu	\$127.200,00
António Fortunato Mateus	\$6.000,00
Altino Saturnino de Sousa Oliveira	\$72.000,00
Jacinto Pedro Inácio da Cruz	\$6.650,00
Evaristo Micolo Maino	\$734,00

Abel Miguel	\$7.428,00
Castro Mateus Gonga	\$88.200,00
Francisco Manuel Campos	\$95.200,00
Pedro Pascoal Gaspar	\$10.500,00
João Pedro Mayassi Wasingi	\$122.400,00
António Simão Baptista	\$30.660,00
<b>Total</b>	<b>\$3.041.105,00</b>

Obs.: (1) Para efeito de completude, também se relacionou o importe de indenização recebido por Costa Estevão Mutange, a que se referiu no parágrafo acima.

(2) Esalgina Carlette João Junior e Miguel Dilangangu receberam, cada qual, duas indenizações por imóveis distintos.

*D'outra sorte, vem às fls. 891/986 cópia do “CONTRATO DE CONSTRUÇÃO DA VIA EXPRESSA LUANDA/VIANA, TROÇO – I: KM 0-800 ATÉ KM 7+360”, do qual se destaca a passagem seguinte: “O Cliente [Instituto de Estradas de Angola] providenciará a efectivação de todas as desapropriações necessárias à execução dos Trabalhos, de forma a atender ao Cronograma de execução” (fl. 903).*

*Já às fls. 879/882 vem cópia da “PRIMEIRA ADENDA AO CONTRATO DE EMPREITADA 052/INEA - 2007 – CONTRATO DE CONSTRUÇÃO DA VIA EXPRESSA LUANDA/VIANA – TROÇO – I: KM 0-800 ATÉ 7+360”, modificação essa acertada em 30/04/2009, do que se retira: “Durante a execução do Contrato, o Dono da Obra [Instituto de Estradas de Angola – INEA] solicitou ao Empreiteiro [Construtora Andrade Gutierrez, S.A., Sucursal Angola] a Indemnização das parcelas a expropriar, afectadas pelos limites da empreitada”. Portanto, apenas a partir de abril/2009 surge algum indício de que a sucursal sediada em Angola deixa de atuar em nome e à conta do Instituto de Estradas de Angola – INEA.*

*Mais um detalhe: na demonstração “RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS” (fl. 150) saído de Construtora Andrade Gutierrez, S.A. – Sucursal Angola, para o ano de 2007, em que se lista uma série de “Expropriações pagas” a somar o justo importe da glosa promovida pela Fiscalização, i. é, US\$ 3.155.764,00, para nenhum item da indigitada lista há coincidência de valores com aqueles consignados nas declarações e nos termos de acordo de fls. 151/159, 884/889, 1008/1123, como sumarizados no Quadro 01 acima.*

*De consequência, não há coincidência entre os totais: US\$ 3.155.764,00 (fl. 150) versus US\$ 3.041.105,00 (Quadro 01).*

*Mais uma observação. É que o demonstrativo financeiro da sucursal sediada em Angola (fl. 133), para o ano de 2007, considerada a receita gerada pela fonte produtora à contrapartida dos respectivos custos/despesas, finaliza com “Resultados líquidos das actividades correntes” no importe de US\$ 3.155.764,51, valor esse que, pura, simples e exatamente, na linha seguinte, é todo ele assimilado pela rubrica “Resultados extraordinários”.*

*Tal rubrica, pela posição que surge em dito demonstrativo, não disputa a natureza de custo e/ou despesa correspondente à geração de receita conforme a fonte produtora venha de explorar o objeto econômico sobre que se debruça. Ainda, isso não acontece apenas em 2007; o “Resultados líquidos das actividades correntes” dos anos de 2008 e 2009, com igual sistemática, são “zerados” (fls. 133/134) na linha seguinte, quando já especificados, em linhas anteriores, custos/despesas incorridos para efeito de geração da correspondente receita.*

*Por fim, o nome de “Madalena Quengue Domingos” vai destacado no Quadro 01 acima por um especial motivo. De todas as declarações e acordos de indenização juntados pelo*

*Contribuinte, precisamente e apenas o respeitante a “Madalena Quengue Domingos”, vem instruído com cópia d’um cheque a benefício dessa última. Detalhe: o cheque, no importe de 60.374.400,00 Kwanzas (que corresponderia a US\$ 794.400,00), vai emitido por Zagope S.A. – Obras de Luanda (fl. 1106). Ora, o Contribuinte disputa a tese de que tal importe foi arcado pela sua sucursal em Angola. Há mais essa inconsistência, portanto, na versão do Interessado.*

*Em conclusão: a partir da documentação de fls. 150/159, 879/986, 1008/1123, não se consolida prova de que a sucursal sediada em Angola haja suportado, no ano de 2007, o importe de US\$ 3.155.764,00 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 fl. 133, estão imbricados (necessariamente imbricados) pela particular exploração econômica do objeto referido no “CONTRATO DE CONSTRUÇÃO DA VIA EXPRESSA LUANDA/VIANA”; o importe de US 3.155.764,00, vindo depois da relação de custos/despesas, depois mesmo de apurado o resultado do exercício, mais as considerações acima, o transmutam num elemento de estraneidade.*

A análise empreendida pela decisão recorrida, pela minúcia e clareza de raciocínio, não merece qualquer reparo. Entendo que não há como acolher os diversos argumentos da Recorrente quanto a este ponto, de sorte que deve ser mantida a autuação fiscal, até porque os documentos acostados aos autos não comprova a natureza dos pagamentos efetuados.

#### **- Sucursal na Colômbia**

Neste tópico, destaca-se que o lucro auferido no exterior e apurado pela fiscalização, já convertido em reais, é de R\$ 19.167.778,00.

Contudo, o sujeito passivo reconheceu que deixou de considerar, por lapso, o valor relativo a “Ingressos no Operacionales” nos resultados fiscais de 2007 e 2008. Em suas palavras:

*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.*

No mesmo sentido, dentro do prazo para apresentar impugnação aos autos de infração, ao perceber que a liquidação tinha sido efetuada em montante incorreto, a interessada refez os cálculos e retificou a PER/DCOMP para complementar o pagamento mediante outras compensações.

Assim, como já identificado pela decisão de piso, a Recorrente reconheceu um valor total devido de R\$ 9.789.619,00, restando sob discussão, neste passo, o montante de **R\$ 9.378.159,00** (R\$ 19.167.778,00 - R\$ 9.789.619,00).

Como já destacado neste voto, os valores reconhecidos pela interessada, no curso da auditoria e mesmo posteriormente à ciência dos autos de infração, em nada afetam os lançamentos realizados, que são procedentes, pois se destinam a materializar a exigência e a pretensão do fisco. No caso, deve ser aplicada a multa de 75%, pois o lançamento foi realizado de ofício e o contribuinte não se encontrava sob o manto da espontaneidade.

Quanto ao pedido do contribuinte, de redução da multa de ofício, entendo, na esteira do que já restou decidido em primeira instância, que tal providência deve ser adotada pela autoridade competente quando da liquidação dos créditos oriundos deste processo de sorte que inexiste, neste momento, litígio sobre os valores.

Aduz a Recorrente, que acaso superadas as alegações de nulidade, o valor tributável imputado à sucursal na Colômbia deve ser reduzido, ante a existência de prejuízo fiscal não considerado pela autoridade lançadora:

*Contudo, conforme indicado no demonstrativo juntado à fl. 1125, no encerramento do ano-calendário de 2007 a Sucursal da Colômbia detinha prejuízo fiscal acumulado, no montante de 10.665.483.000,00 (pesos colombianos).*

*A formação do prejuízo acumulado, no montante de 10.665.483.000,00 (pesos colombianos), está comprovada pelas "DREs" da Sucursal da Colômbia juntadas aos autos com a impugnação (fls. 1128/1134), cujas informações não foram questionadas na r. decisão recorrida.*

*Dessa forma, o prejuízo acumulado no montante de 10.665.483.000,00 (pesos colombianos) deve ser compensado com o lucro do ano-calendário de 2007 (21.798.905.680,00 - pesos colombianos), resultando o montante de 11.133.422.680,00 (pesos colombianos), a ser tributado aqui no Brasil.*

Acerca da apuração do resultado tributável na Colômbia, em contraponto ao entendimento da interessada, assim se manifestou a decisão da DRJ:

*Sobre os prejuízos da sucursal sediada na Colômbia (acumulado até 2007 e o apurado em 2007) diga-se (quando não especificado, a referência monetária é em pesos colombianos):*

*a) No "Balance General - Pasivo Y Patrimonio de la Casa Matriz" de fl. 255, vão estimados: "Pérdida ejercicios anteriores" no monte de \$ 14.910.138.000,00 e "Pérdida del Ejercicio" anotada em \$ 1.368.462.000,00. O "Estado de Resultados Por Los Períodos Terminados En ... DIC. 31/07" à fl. 256 e o "Demonstração de Resultados do Exercício" de fl. 262 repetem o valor de \$ 1.368.462.000,00 a título de "Pérdida del Ejercicio"/"Prejuízos do exercício" (no último documento está consignado o numerário de \$ 1.368.461.907,00, a dizer, o mesmo que, por aproximação, \$ 1.368.462.000,00). Em*

harmonia com tais valores, o “Balance General – Pasivo Y Patrimônio de la Casa Matriz” de fl. 258, o “Balanco Patrimonial - Sucursal Colômbia” de fl. 264 e o “Mutações do Patrimônio Líquido” de fl. 266 anotam, a título de “Pérdida ejercicios anteriores”/“Prejuízos até o exercício anterior” (acumulado até 2007 mais o prejuízo apurado em 2007) o importe \$ 16.278.600.000,00, que é justamente a soma entre \$ 14.910.138.000,00 e \$ 1.368.462.000,00.

**Conclusão de momento:** “Pérdida ejercicios anteriores” / “Prejuízos até o exercício anterior” a 2007 mais “Pérdida del Ejercicio” (ano-calendário de 2007) montaria \$ 16.278.600.000,00.

b) No “Balanco Patrimonial – Sucursal Colômbia” de fl. 261 e no “Mutações do Patrimônio Líquido” de fl. 263, já vai anotado o importe de \$ 30.239.433.265,00 a título de “Prejuízos até exercício anterior”/“Prejuízos acumulados” e o monte de \$ 1.368.461.907,00 (a dizer, o mesmo que, por aproximação, \$ 1.368.462.000,00) à conta de “Prejuízos exercício corrente”/“Prejuízo líquido do exercício”, isto é, ano-calendário de 2007.

**Conclusão de momento:** “Prejuízos até exercício anterior” / “Prejuízos acumulados” mais “Prejuízos exercício corrente”/“Prejuízo líquido do exercício” (ano-calendário de 2007) chegaria a \$ 31.607.895.172,00.

c) No “Balanco – Sucursal Colômbia” de fl. 271, consta a cifra de \$ 14.394.582.585,00 a título de “Prejuízos até exercício anterior” (a assimilar os prejuízos acumulados até 2007 no valor de \$ 30.239.433.265,00, mais o próprio lucro apurado em 2007 no monte de \$ 15.844.850.680,00, conforme “Balanco – Sucursal Colômbia” de fl. 273, “Demonstração de Resultado do Exercício – Sucursal Colômbia” de fl. 274, e “Demonstração de Resultado – De acordo com Critérios e Princípios Contábeis Brasileiros” de fl. 275).

d) No demonstrativo de fl. 270, aquele em que o Interessado reconhece, no curso do procedimento fiscal, ter deixado de ofertar à tributação, aqui, no Brasil, o resultado positivo apurado pela sucursal sediada na Colômbia, consigna-se um “Saldo de Prejuízo Fiscal Local” no montante de \$ 12.440.802.400,00.

e) No demonstrativo de fl. 1125, aquele em que o Interessado reconhece, no prazo para impugnação, ter deixado de ofertar à tributação, aqui, no Brasil, o resultado positivo apurado pela sucursal sediada na Colômbia, consigna-se um “Saldo de Prejuízo Fiscal Local” no montante de \$ 10.665.483.000,00.

Do item “b” até o item “e” supra, um tal contexto indica que, fixado o ponto de partida de prejuízo acumulado até antes de 2007 no importe de \$ 30.239.433.265,00, o Contribuinte: (1) primeiro, sem se atentar para o que nomeia “De acordo com Critérios e Princípios Contábeis Brasileiros” (vide

*demonstrativo de fl. 275), apurou um prejuízo de \$ 1.368.461.907,00 no curso de 2007, e tudo somado teria experimentado um prejuízo acumulado até fins de 2007 no valor de \$ 31.607.895.172,00; (2) depois de assumir o “De acordo com Critérios e Princípios Contábeis Brasileiros”, o Interessado reverteu o acontecido no curso de 2007, isto é, d’um prejuízo de \$ 1.368.461.907,00, reconheceu um lucro de \$ 15.844.850.680,00, disso resultando um prejuízo acumulado até fins de 2007 no importe de \$ 14.394.582.585,00; (3) um tal prejuízo (contábil, assim se crê), viria de ser redimensionado, no curso da fiscalização, num equivalente a “Prejuízo Fiscal Local”, para \$ 12.440.802.400,00, e, depois, no prazo de impugnação, para \$ 10.665.483.000,00. Esses últimos (fls. 270, 1125) reduziriam o “Resultado Antes do Imposto de Renda”, anotado em \$ 21.798.905.680,00, de ordem a resultar no reconhecimento d’num “Lucro Disponibilizado” pela sucursal sediada na Colômbia, no curso da fiscalização, no montante de \$ 9.358.103.280,00, e, já no prazo de impugnação, no importe (recalculado) de \$ 11.133.422.680,00.*

*Tudo muito bom.*

*Só um detalhe e uma pergunta. Visto, agora, o item “a” retro, essa mesma sistemática (que importou reconhecer os critérios e princípios contábeis brasileiros, na justa linha do que prediz o art. 25, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995) não se aplica ao fixado ponto de partida, i. é, ao monte de prejuízo acumulado até antes de 2007 no importe de \$ 30.239.433.265,00? Eis a inconsistência interna que se descortina dos documentos e argumentação trazidos pelo Contribuinte.*

O raciocínio desenvolvido pelo acórdão recorrido parece-me controverso, ao demonstrar a inconsistência da apuração pleiteada pela Recorrente. Isso significa que se adotarmos a própria premissa proposta pela interessada, de utilizar critérios e princípios brasileiros (como, aliás, já fizemos para afastar algumas das alegações de nulidade suscitadas), devemos concluir pela higidez e consequente manutenção dos lançamentos, no que se refere ao resultado tributável da sucursal Colômbia.

#### **- Controlada sediada na Ilhas Cayman**

A fiscalização, neste tópico, questionou rubrica “Accumulated Deficit” no valor de US\$ 13.118.789,00, presente na demonstração financeira do ano de 2007.

Na defesa, o contribuinte trouxe demonstrações financeiras anteriores, para demonstrar a correção do prejuízo acumulado.

A decisão de piso analisou a documentação e entendeu que (grifaremos):

*Tudo observado, de 1995 até 2009 (vide Quadro 02 abaixo), percebe-se que ditas demonstrações financeiras apresentam consistência aritmética de ano a ano (fls. 341/365 e 1136/1156). Isso considerado, e à míngua de maior questionamento por sobre as precisas rubricas que, todas juntas, colaboraram na formação do antes criticado “Accumulated Déficit” (por exemplo, os*

*elementos como nomeados nas "Income Statement": "Gross operating revenue", "taxes on sales and services", "cost of services rendered", "general and administrative expenses", "financial revenues", "financial expenses", "other operating income", tais as rubricas que, ano a ano, conformam o resultado do período, o qual, à sua vez, alimentará o saldo de "Accumulated Déficit"), há de se ter por fé o importe de prejuízo acumulado até 31/12/2006 (US\$ 13.883.302,00), suficiente a assimilar o resultado positivo havido no curso do ano de 2007 (US\$ 764.513,00), do que resultou, em 31/12/2007, num prejuízo acumulado no monte de US\$ 13.118.789,00 (assimilação essa integral, do ponto de vista legal do país de origem, também não questionada).*

Quadro 02 - Histórico de formação da rubrica "Accumulated Deficit". (fls. 341/365, 1136/1159). Em dólares.

Ano "X"	Resultado Acumulado até 31 de dezembro do ano "X"	Ajuste	Resultado do ano "X+1"	Resultado Acumulado até 31 de dezembro do ano "X+1"
1995	-14.190.127,00	9.599.137,00	-91.266,00	-4.682.256,00
1996	-4.682.256,00		-407.676,00	-5.089.932,00
1997	-5.089.932,00		-15.380.150,00	-20.470.082,00
1998	-20.470.082,00		654.510,00	-19.815.572,00
1999	-19.815.572,00		-1.871.678,00	-21.687.250,00
2000	-21.687.250,00		1.359.733,00	-20.327.517,00
2001	-20.327.517,00		-27.443.496,00	-47.771.013,00
2002	-47.771.013,00		3.960.877,00	-43.810.136,00
2003	-43.810.136,00		9.890.517,00	-33.919.619,00

2004	-33.919.619,00		12.591.740,00	-21.327.879,00
2005	-21.327.879,00		7.444.577,00	-13.883.302,00
2006	-13.883.302,00		764.513,00	-13.118.789,00
2007	-13.118.789,00		-2.366.353,00	-15.485.142,00
2008	-15.485.142,00		18.859.814,00	3.374.672,00

Obs.: Os dados foram retirados de demonstrações de resultado (*Income Statement*) e demonstrações de evolução do patrimônio líquido (*Statement of Stockholder's Equity*) da controlada sediada nas Ilhas Cayman. Observe-se mais. Pelo histórico acima, o resultado da controlada em questão e referente ao ano de 2008 fora negativo e no importe de US\$ 2.366.353,00, circunstância que se compatibiliza com o fato de o Interessado anotar em sua DIPJ desse ano (2008) "Lucros Disponibilizados" igual a zero vindos de dita controlada (fl. 917 dos autos sob nº 16561.720158/2013-15). Também, para o ano de 2009, o resultado dessa controlada fora positivo e igual a US\$ 18.859.814,00, valor que, convertido à taxa de R\$ 1,7412 para cada US\$ 1,00 (usada pela Fiscalização – fl. 1212 dos autos sob nº 16561.720158/2013-15), resulta em R\$ 32.838.708,14, e o Contribuinte, pelo menos qualitativamente, a isso responde em sua DIPJ do ano de 2009, quando informa "Lucros Disponibilizados" igual a R\$ 29.801.819,54 (fl. 1060 dos autos sob nº 16561.720158/2013-15).

Como a autuação considerou tributável o valor de US\$ 764.513,00, que convertido em reais importa R\$ 1.354.182,00 (resultado positivo da Driltech, conforme tabela fiscal), a constatação de que havia prejuízo acumulado suficiente para absorver o resultado do exercício nos leva a conclusão de que não merece reparos a decisão de primeira instância, que excluiu o valor relativo a esta sucursal do total autuado.

#### - Sucursal no Chile

---

Quanto a este ponto, entendeu o acórdão recorrido pela improcedência da autuação, a partir dos seguintes fatos e fundamentos:

*Nesse passo, durante o curso do procedimento fiscal, trouxe o Contribuinte demonstrativos financeiros da sucursal em referência (fls. 237/239), dos quais se extrai haver-se ali apurado um resultado positivo de US\$ 253.376,09 no curso do ano-calendário de 2007, bem que a existência de estoque de prejuízo acumulado até 31/12/2006 no patamar de US\$ 5.837.297,57. Tais documentos foram solicitados pela Fiscalização, mas sem que se seguisse no Termo de Verificação Fiscal que encerra e conclui a acusação (fls. 683/691) a oposição d'algum senão, seja sobre o documentário mesmo, seja a anotação d'um preciso/específico questionamento sobre a formação de tal estoque de prejuízo.*

(...)

*Como se vê, ao contrário do que sucedeu com a sucursal sediada em Angola (quando se abriu preciso debate sobre a quem, de fato, competia o ônus das mencionadas desapropriações), com a sucursal sediada na Colômbia (quando, iniciado o debate sobre a rubrica “Ingressos no Operacionales”, desaguou-se na questão de justificar um prejuízo acumulado até antes de 2007 no importe de 30.239.433.265,00 de pesos colombianos), e com a controlada sediada nas Ilhas Cayman (quando se abriu específico debate sobre os elementos formadores da rubrica “Accumulated Déficit”), no ponto em questão (sucursal sediada no Chile), não se vislumbra mais densa e aprofundada razão para, apresentados os demonstrativos financeiros como demandados, se negar o efeito do estoque de prejuízo acumulado até 31/12/2006 ali anotado e no patamar de US\$ 5.837.297,57 (até então não questionado), montante suficiente a assimilar o resultado positivo auferido no ano de 2007 equivalente a US\$ 253.376,09 (assimilação essa integral, do ponto de vista legal do país de origem, também não questionada). Também, já em impugnação, o Contribuinte apresenta “BALANCE GENERAL”, afeto ao “EJERCICIO: 2007”, pertinente à sucursal em questão, e no qual vai consignado a cifra de US\$ 5.837.297,57 (fl. 1171) a título de “PERDIDAS/UTILIDADES”.*

Parece-me que, neste ponto, a fiscalização não forneceu elementos capazes de afastar os documentos trazidos pela Recorrente, de sorte que deve ser reconhecido o prejuízo acumulado de US\$ 5.837.297,57, capaz de absorver o resultado positivo de 2007, que foi de US\$ 253.376,09 (R\$ 448.805,07, já convertidos).

Como a decisão de piso já excluiu o valor do montante tributável, não há reparos a fazer.

**- Sucursal em Camarões**

Neste tópico, a Recorrente se insurge contra a manutenção da autuação pela DRJ, insistindo que a fiscalização "foi econômica" na descrição da autuação, o que ensejaria nulidade por falta de motivação, tese que já foi devidamente rechaçada neste voto.

Quanto aos fatos, a interessada aduz que:

*Com efeito, no ano-calendário de 2007, a Sucursal de Camarões apurou lucro líquido (passível de disponibilização à Recorrente), no montante de \$ 21.675.177 (moeda local), conforme atestado pela respectiva Demonstração de Resultado (fl. 181). Aplicando-se a taxa de conversão cambial (0,0039711, fl. 690), chega-se a lucro líquido, em moeda nacional, no valor de R\$ 86.074,30.*

*E este valor foi devidamente adicionado ao lucro da Recorrente, para fins de cálculo dos tributos devidos no Brasil. Aliás, a par de pequena diferença numérica, a própria autoridade administrativa reconheceu que este valor foi oferecido à tributação, conforme coluna 6 da tabela de fl. 690.*

*A divergência reside no fato de que a autoridade administrativa entendeu que deveria ter sido oferecido à tributação aqui no Brasil o lucro antes do imposto de renda local (e não o lucro líquido apurado pela Sucursal de Camarões).*

Em contraponto, o acórdão recorrido consignou que o lucro a ser tributado no Brasil é aquele apurado antes de descontado qualquer valor pago no exterior, nos termos do que estabelece o artigo 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

*§ 7º. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.*

Quanto à possibilidade de compensação do valor já pago em Camarões, que integra, de modo subsidiário, o pedido da interessada, a decisão de piso não acatou o reclame porque não veio aos autos "documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior" que haja sido "reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira" em Camarões.

Some-se a isso os seguintes fundamentos, relativos à possível dispensa de tais formalidades pelo artigo 16, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996:

*O que se está a considerar no referido dispositivo legal não é a demonstração da existência d'uma lei impositivo-tributária, mas senão que nessa lei (ou na legislação de regência) haja consignação expressa e nomeada do documento específico de que se servirá o Contribuinte para, naquelas sendas, verter em linguagem competente o seu ato de pagamento. O que se está a dizer? Exige-se a vinda aos autos de normativo legal equivalente, por exemplo, àquele que disciplina, aqui no Brasil, "o modelo do Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF", o que é feito pela Instrução Normativa SRF nº 81, de 27 de dezembro de 1996. Óbvio: isso (documento/forma expressa e nomeadamente referido na legislação alienígena) e a isso*

atrelado/vinculado (pelos seus campos de preenchimento, como data, valor, período de apuração, vencimento, espécie tributária) a algum documento que evidencie o respectivo trato financeiro (extrato bancário e respectiva chancela mecânica, código de reconhecimento de autenticidade vindo pela internet, que seja).

O documento de fl. 1276 (abaixo reproduzido) tem a previsão de sua própria existência, forma e eficácia jurídica reconhecida em que instrumento legal? Essa é a pergunta a responder. O Contribuinte tanto não se preocupou com esse viés que, ao traduzir porção dos documentos de fls. 1190/1197, centrou atenção na previsão geral e abstrata da incidência tributária (fl. 1198).

EXERCICE 2012 DATE 14-02-13	NOM ET SIGNATURE DU CAISSIER CAISSIER'S NAME AND SIGNATURE	PARTIE VERSANTE DEBTOR	NATURE DE LA RECETTE NATURE OF REVENUE	MONTANT AMOUNT
Recette des impôts Nº 0320675 QUITTANCE / RECEIPT CF/DCE	ANDRADE SILVEIRA	Nº CONTRIBUÍVEL PAYER'S NUMBER	EN LETTRES / IN LETTERS Setenta e nove mil setecentos e quarenta e cinco reais e vinte e sete centavos	
DOU Numéraire / Cash Chèque / Cheque CCP / Giro Postal			TOTAL / REPORT \$ 7.991.453,00	

Outra ponderação é notar que se afirma, na forma acima, um pagamento da ordem de \$ 7.991.453,00 (moeda local), sendo certo que o monte a se demonstrar por recolhido é de \$ 45.840.871,00. Poder-se-ia dizer: a diferença (ou pelo menos parte dela) vai à conta das rubricas “Acomptes retenue à la source” nos valores de \$ 16.917.408,00, \$ 2.070.218,00 e \$ 18.145.326,00 (fls. 1277/1282). Nessa hipótese, o problema da prova do pagamento e/ou da retenção na fonte continua: quer-se o documento (previsto na lei alienígena) que dá fé a dito pagamento e/ou ônus suportado pela sucursal em Camarões e/ou outros documentários como aqueles pertinentes às ditas Fontes/“source” que permitam emprestar mais fé ao alegado pelo Interessado. **Diga-se de logo e para que não se cogite em contradição interna no decidido:** essa última circunstância foi decisiva no acatamento do tanto alegado pelo Interessado nos autos sob nº 16561.720158/2013-15 sobre o reconhecimento de imposto pago no exterior pela controlada Zagope SGPS Lda., bem para o que na sequência se pondera.

Entendo que não merece reparos a decisão recorrida, posto que os documentos não demonstram o direito pleiteado nem atendem aos requisitos legais.

#### - Controlada sediada em Portugal

Aqui o debate trazido pela Recorrente reitera a falta de motivação dos lançamentos, que teria sido veiculada em singela tabela, com os valores apurados no exterior, e centra foco nas disposições dos tratados para evitar a bitributação, a exemplo daquele firmado entre Brasil e Portugal.

Em relação à falta de motivação, a questão já foi amplamente debatida neste voto e carece de novos comentários.

---

Acerca da compatibilidade do artigo 74 da MP n. 2.158-35 com os tratados para evitar a bitributação, já nos manifestamos em diversas outras oportunidades.

Em primeiro lugar, convém destacar que toda a argumentação jurídica trazida pela Recorrente, contrária à legitimidade e aos preceitos veiculados pelo artigo 74 da MP 2.158 em nada lhe aproveita neste julgamento, seja pela impossibilidade de se questionar, na esfera administrativa, a legalidade de norma vigente e eficaz, seja porque o STF já se pronunciou sobre a matéria. Considero sem efeito prático todo o malabarismo jurídico construído para afastar a aplicação do artigo 74 em detrimento do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

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

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

Vejamos.

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

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

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

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

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

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

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

*TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.*

*LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).*

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

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

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

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

*1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.*

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

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

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

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

*Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao*

*art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. (grifamos)*

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

Restou prejudicado, portanto, o seguinte comando:

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

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

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

Não podemos olvidar que na hipótese dos autos discute-se a possibilidade de tributação dos lucros da controlada Zagope SGPS Ltd., sediada em Portugal, que não figura na lista de países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.

Este ponto específico não foi afastado pelo STF por ocasião do julgamento da Adin nº 2.588, de sorte que resta aplicável, pelas autoridades administrativas, o artigo 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

e

*Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

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

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

*(...)*

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

A Recorrente aduz, ainda, que houve ofensa ao tratado internacional celebrado pelo Brasil com Portugal para evitar a bitributação.

Acerca deste ponto convém reproduzir o objeto da autuação fiscal e as conclusões veiculadas pela decisão de piso:

*Já sobre o raio de alcance do Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, que promulgou 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”, reproduza-se, em especial, o seu artigo 7º, item 1:*

1. Os lucros de uma empresa [leia-se, **Andrade Gutierrez S.A., Contribuinte, apenas para acertar as referências**] de um Estado Contratante [leia-se, **Brasil**] só podem ser tributados nesse Estado [Brasil], a não ser que a empresa [Andrade Gutierrez] exerça a sua atividade no outro Estado Contratante [Portugal] por meio de um estabelecimento estável aí situado [Zagope SGPS Ltd., é a controlada sediada em Portugal]. Se a empresa [Andrade Gutierrez] exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado [Portugal], mas **unicamente** na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Sobre o Tratado específico, a leitura do artigo 7º, item 1, de logo permite divisar que o lucro apurado no exterior, no que importa à sua tributação, comporta dupla consideração. O lucro será tributado pelo Estado em que situado o dito “estabelecimento” – é a regra –, mas com uma limitação (jurídica, por certo), com um limite, até uma medida do referido lucro. Explica-se. É que, nos dizeres supra, a espécie (lucro) ficou segregada em duas porções: uma parte que é atribuível ao “estabelecimento”; outra parte que, pela equivalência patrimonial, não pode e não é de forma alguma atribuível ao dito “estabelecimento”, mas senão aos seus sócios além-mar, residentes n’outro Estado contratante (o Brasil, no caso). Não por outra razão é que se prevê o mecanismo da compensação acaso o “Estado Contratante” [Portugal, no caso] tribute medida/porção do lucro para além daquela que é imputável ao “estabelecimento estável” nele situado. Está no artigo 23, item 1, da mencionada Convenção.

Essa, aliás, é a linha de inteligência oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil, assim veiculada na Solução de Consulta Interna Cosit nº 18 de 13 de agosto de 2013.

Pois bem.

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

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

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

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

Em julgado desta Turma, sobre caso análogo ao dos autos, decidiu-se que os lucros auferidos por subsidiária da Petrobrás na Holanda deveriam ser tributados na controladora brasileira. Na época, acompanhei o voto vencedor do ilustre Conselheiro João

---

Thomé pelas conclusões, justamente por entender que a validade da autuação carece de enquadramento nos conceitos do tratado.

Explico.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O Código, com as alterações introduzidas em 2001, passou a entender como irrelevantes a denominação da receita ou do rendimento, bem como a sua localização. E mais, atribuiu à lei a função de estabelecer as condições e o momento em que deva ser reconhecida a disponibilidade para fins de incidência.

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

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

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

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

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

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

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

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

*2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.*

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

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

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

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

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

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

Na esteira do raciocínio, acolhemos os argumentos formulados pela Fazenda Nacional em contrarrazões (destaques no original):

*As normas brasileiras não extrapolaram os limites do referido Tratado internacional, uma vez que definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil - termo não especificado na Convenção. Por sua vez, também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas de Portugal. Isso porque o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apresenta preceitos que correspondem ao âmbito de competência do Brasil - ou seja, define o que deve ser entendido como lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, constatou a existência de valores que se subsumiram à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.*

---

*O principal argumento utilizado pela recorrente, para tentar afastar a tributação no Brasil, diz respeito ao critério de competência definido no art. 7º. Basicamente, alega-se que as autoridades brasileiras estariam - com base no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 - tributando os lucros das controladas ou coligadas situadas no exterior, e que essa postura violaria o art. 7º das Convenções. Entretanto, tais afirmações não condizem com a realidade.*

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

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

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

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

*Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.*

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

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

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

No que tange ao argumento de defesa, no sentido de que o artigo 74 da multicitada Medida Provisória não seria compatível com as regras CFC, entendemos que não há como acolhê-lo.

A discussão bastante conhecida, não se sustenta quando da análise do próprio dispositivo, cujos variados argumentos foram assim formulados pela Fazenda Nacional (destacaremos):

*Feitas essas considerações introdutórias, passa-se às técnicas hermenêuticas que permitem qualificar o art. 74 da Medida*

Provisória nº 2.158-35, de 2001, como norma CFC. A primeira a ser utilizada é a **interpretação gramatical**, efetivada mediante a simples leitura do texto normativo e a identificação do significado linguístico das palavras que o compõe. Nessa perspectiva, constata-se que o dispositivo sob análise disciplina os elementos que devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que é confirmado pelo seguinte trecho: "Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL". Além disso, é preciso levar em conta a remissão feita ao art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, tendo esse dispositivo fixado que: "Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas". Por fim, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, traz um marco temporal para determinar o momento em que se entende disponibilizados, para a controladora ou coligada brasileira, os lucros auferidos no exterior por intermédio de sua controlada ou coligada. Isso é o que se extrai desta parte do texto normativo: "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.".

Diante disso, apegando-se apenas à **literalidade** do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, fica evidente que o parâmetro utilizado para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL são os lucros obtidos por intermédio das controladas e coligadas no exterior e o momento da disponibilização destes lucros para a controladora ou coligada brasileira. Mais do que isso, já se poderia concluir que o dispositivo regulamenta a tributação da renda de pessoas jurídicas residentes no Brasil. Isso é precisamente o que justifica o termo **Controlled Foreign Corporation**, vale dizer, as normas CFC buscam disciplinar a relação entre empresas controladas ou coligadas situadas no exterior e as suas controladoras ou coligadas residentes no país de origem da norma CFC, para fins de apurar os lucros passíveis de tributação auferidos por estas últimas. Dessa maneira, há que se reconhecer que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, reúne as características elementares de normas classificadas como CFC, uma vez que trata de empresas controladas ou coligadas no exterior e da disponibilização dos seus lucros para a controladora ou coligada brasileira.

Por seu turno, a **interpretação histórica** também configura ferramenta válida para definir o sentido de uma norma. Com efeito, esse método investigação considera tanto a evolução histórica da legislação quanto as circunstâncias fáticas que motivaram ou contribuíram para a introdução de uma norma no mundo jurídico. Nessa perspectiva, cumpre salientar que, à época da edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a atenção dos principais países do mundo estava voltada para as práticas de concorrência fiscal internacional prejudicial. Apesar da preocupação com o tema ser antiga, ela ganhou notoriedade com o relatório de 1998 da Organização para

*Cooperação Econômica e Desenvolvimento - OCDE, intitulado Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue. A partir de então, nota-se que os Estados intensificaram a atuação voltada para diminuir ou eliminar as condutas consideradas prejudiciais no âmbito da tributação internacional.*

*Esse contexto permitiu o fortalecimento das teorias de transparência fiscal internacional e, consequentemente, a expansão das normas CFC - estas configurando medidas internas unilaterais que poderiam ser adotadas pelos países que se sentissem prejudicados pelas práticas de concorrência tributária danosa. O Brasil claramente encampou essa linha de atuação, conforme se verifica no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 - apesar de ser anterior ao movimento iniciado pela OCDE - e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (BIANCO, João Francisco. Transparéncia fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007. p. 17-20.). Com efeito, ambas as normas tratam da tributação em bases universais e levam em conta o lucro produzido no exterior por empresas controladas ou coligadas. Implica dizer que o país seguiu uma tendência mundial, refletindo na legislação interna a técnica de controle das relações entre empresas controladoras e coligadas e suas respectivas controladas e coligadas, ou seja, adotou as normas CFC para fins de incidência tributária.*

*Oportuno ainda utilizar a interpretação finalística para determinar o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, conforme explicitado em tópico anterior desta peça, o objetivo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.*

Todos os fundamentos já apresentados ao longo deste voto se coadunam com o entendimento acima esposado, de sorte que resta demonstrada, no entender deste relator, a compatibilidade entre as normas brasileiras e o Tratado Brasil-Portugal destinado a evitar a bitributação.

Isso tanto é verdadeiro que, se assim não fosse, nem se haveria de falar em compensação de tributos pagos no exterior, pois bastaria apenas afastar a tributação, ao arreio da legislação pátria, e resolver a questão.

A propósito, à luz da possibilidade de **compensação**, que foi admitida, por maioria, na decisão de piso, convém reproduzir os fundamentos utilizados:

*(1) a evidenciação da dimensão numerária do lucro disponibilizado aos sócios/matriz é pelo seu montante antes da incidência de espécie equivalente ao IRPJ/CSLL em terra alienígena (art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002) e, no caso, tal importe foi de € 9.672.000,00 (como anotam os demonstrativos de fls. 513, 515, 517, 519); (2) na hipótese de existir “tributo pago no país de origem” (art. 1º, § 7º, in fine, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002), para efeito de*

*eventual compensação a ser operada aqui no Brasil, há de se mostrar o respectivo documento de arrecadação, assim “reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto” (art. 26, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995); (3) se não isso, então a demonstração de que na legislação impositiva do país de origem haja consignação expressa e nomeada do documento específico de que se servirá o Contribuinte para, naquelas sendas, verter em linguagem competente o seu ato de pagamento (art. 16, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996).*

*Sobre o que intenta demonstrar, i. é, pagamento de imposto no exterior por obra e força de Zagope SGPS Lda., o Contribuinte juntou cópias não consularizadas dos documentos de fls. 1181/1188. Também, às fls. 1174/1179, segue cópia da legislação pertinente à regra-matriz de incidência do “imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)”, mas não do prestígio de qualquer dos documentos antes referidos como o específico à versão em linguagem competente do ato de pagamento. Nessa linha, a conclusão seria a mesma daquela alinhavada no tópico anterior (DA SUCURSAL SEDIADA EM CAMARÕES).*

*Porém, circunstancialmente, assim não se fará. A razão? Está no documentário, equivalente aos anos de 2008 e 2009, juntado pelo Interessado nos autos sob nº 16561.720158/2013-15. Bem se vê que, naquele caso, a forma então consularizada é a mesma da presente nos correntes autos. Nesse sentido, dá-se por suprida, aqui, a falta de consularização.*

*Retome-se, então.*

*O Contribuinte juntou cópia (fls. 1181/1188) dos documentos seguintes, com vistas ao ano-calendário de 2007: (a) formulário de “Declaração de Rendimentos – IRC, Comprovativo de Entrega da Declaração Modelo 22”, onde se apurou a importância a pagar de € 669.436,76, depois de consideradas as “Retenções na fonte”, no importe de € 300.928,82, e os “Pagamentos por conta”, no patamar de € 475.965,00 (já se adiante: do que o Contribuinte fizer suficiente prova de tais rubricas será o tanto reconhecido a título de pagamento de imposto no exterior realizado por sua controlada Zagope SGPS Lda.); (b) formulário de “Pagamento de Autoliquidação de IRC” no valor € 669.436,76; (c) “Comprovativo de Pagamento – N. de Operação: 0358355”, datado de 30/05/2008, no dito valor.*

*Não há documentação tendente à demonstração das nomeadas “Retenções na fonte”, bem que dos “Pagamentos por conta” (sobre esse particular, é proveitosa a comparação com o decidido nos autos sob nº 16561.720158/2013-15 nesse exato ponto, i.é, ao derredor da controlada sediada em Portugal, Zagope SGPS Lda.). Tal coleção documentária, entender-se-a por suficiente à demonstração de pagamento de imposto no exterior sob as hostes de Zagope SGPS Lda., ano de 2007, no importe total de € 669.436,76. Segundo determinado pelo art.*

14, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2009, tal valor deve ser cotado à taxa de câmbio (para venda) do dia 30/05/2008, que foi de R\$ 2,53502 para cada € 1,00 (consulta feita em 14/05/2014 junto ao sítio do Banco Central do Brasil).

**Logo, reconhece-se como imposto de renda pago no exterior por Zagope SGPS Lda. a importância de R\$ 1.697.035,58.**

Note-se que a decisão de piso aceitou a documentação ofertada pela Recorrente em outro processo administrativo e considerou-a apta a comprovar o pagamento do imposto em Portugal, **embora não tenha permitido** a compensação porque o contribuinte encerrou o ano-calendário com prejuízo, nos termos do artigo §15, do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002.

Aduz a defesa, em contraponto (grifos no original):

*Contudo, com as adições ao resultado do ano-calendário de 2007 efetuadas pela autoridade administrativa, inclusive do suposto lucro auferido no exterior pela Controlada em Portugal ("Zagope"), o prejuízo fiscal apurado originalmente foi revertido para lucro tributável. Tanto é assim que, no caso concreto, estão sendo exigidos créditos tributários a título de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2007, cujos montantes, aliás, superam R\$ 24.000.000,00.*

Todavia, os fundamentos da decisão recorrida, para não aceitar a compensação, me parecem coerentes com a matéria em discussão:

*Agora, há de se dar consequência à conclusão acima. Porém, tal qual anotado no voto condutor colacionado nos autos sob nº 16561.720158/2013-15, em destaque ao ano-calendário do 2009, a consequência de que se cogita não terá impacto na presente autuação, pois prediz o art. 14, § 15, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002:*

*Art. 14 [...]*

*§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.*

*E, de fato, consoante DIPJ referente ao ano-calendário de 2007 (fls. 559, 568), no indigitado ano, o Contribuinte apurou a título de base de cálculo do IRPJ o importe negativo de R\$ 100.075,67. 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.*

*E de logo se adiante: o gozo de tal prerrogativa está a depender do controle de tal monte “na Parte B do Livro de Apuração do*

***Lucro Real (Lalur)”, como o prediz o art. 14, § 16, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002.***

Conquanto não tenhamos acesso ao inteiro teor daquele processo, devemos concluir, em respeito ao diligente e apurado trabalho da DRJ, pela aceitação das conclusões formuladas, para manter, quanto a este tópico, a decisão de primeira instância.

Assim, não se nega o direito a eventual compensação de prejuízos, mas se reconhece que o procedimento deve atender ao disposto no artigo 14 da IN SRF 213/2002, com destaque para os dispositivos a seguir reproduzidos:

*Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.*

(...)

*§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.*

*§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.*

*§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.*

*§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:*

*I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;*

*II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.*

*§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.*

*§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da*

---

*referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.*

*§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.*

*§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.*

*§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.*

*§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).*

*§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.*

A inteligência dos dispositivos ao norte destacados nos leva a concluir que, ante a inexistência de lucro no ano-calendário, **conforme apuração do sujeito passivo, não existe a possibilidade de compensação de ofício no curso do processo administrativo.** Isso porque não haveria como suprir as providências determinadas pela legislação, notadamente quanto ao controle e à utilização dos valores.

Ademais, como não estão em discussão os períodos subsequentes, descabe a este Conselho deliberar sobre o aproveitamento do lucro, até por que não se sabe qual o deslinde do processo em que se aprecia tais exercícios, vale dizer, não há certeza acerca do fato desse prejuízo ter ou não sido considerado naqueles autos.

De qualquer forma, como o direito do contribuinte foi reconhecido pela decisão de piso, cabe-lhe utilizar, na forma da legislação, o prejuízo corretamente controlado no LALUR.

Resta mantida, portanto, a decisão de piso quanto a este tópico.

Todos os itens até o momento analisados englobam o que a interessada chamou de "questões subsidiárias" em seu recurso, de sorte que os argumentos ali já se encontram respondidos.

Destaque-se, neste passo, que o julgador, ao decidir, sequer está obrigado a examinar todos os fundamentos de **fato e de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes**, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa.

Nesse sentido o entendimento dos Tribunais Superiores:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS PELA TERCEIRA VEZ NA AÇÃO RESCISÓRIA. COFINS. LEGITIMIDADE DA REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO PELA LEI 9.430/96. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO QUANTO A ARGUMENTOS CONCERNENTES AO NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA. VÍCIO NÃO EVIDENCIADO. ACLARATÓRIOS PROTELATÓRIOS. MULTA PROCESSUAL MANTIDA.*

1. *Terceiros aclaratórios pelos quais a contribuinte insiste em asseverar que o acórdão impugnado continua omisso no que tange à alegação de que não caberia o ajuizamento da presente ação rescisória, porquanto, na data da sua propositura, ainda estava em vigor a Súmula 276/STJ e o STF não havia reconhecido a constitucionalidade do art. 56 da Lei 9.430/96.* 2. *É cediço que o julgador, desde que fundamente suficientemente sua decisão, não está obrigado a responder todas as alegações das partes, a ater-se aos fundamentos por elas apresentados nem a rebater um a um todos os argumentos levantados, de tal sorte que a insatisfação quanto ao deslinde da causa não oportuniza a oposição de embargos de declaração.* No caso concreto, importa repetir que o acórdão embargado, respaldado na jurisprudência do STJ, afastou o enunciado 343/STF e admitiu a ação rescisória por entender que o acórdão rescindendo apreciou equivocadamente matéria de índole constitucional. 3. *Os argumentos ventilados pela embargante não dizem respeito a vício de integração do julgado, mas a esforço meramente infringente tendente a respaldar tese que não foi acolhida, o que não é admitido na via dos aclaratórios.* Ainda assim, caso a embargante entenda que não foi prestada a jurisdição, caberá a ela intentar a anulação do julgado mediante a interposição de recurso próprio. 4. *A presente ação rescisória foi julgada em 14/4/2010 e até o momento a entrega da efetiva prestação jurisdicional vem sendo retardada pela parte sucumbente em razão de repetidos embargos de declaração pelos quais ela busca, tão somente, a modificação do resultado que lhe foi desfavorável. A constatação do caráter protelatório dos aclaratórios justifica a manutenção da multa processual de 1% sobre o valor da causa (art. 538, parágrafo único, do CPC).* 5. *Embargos de declaração rejeitados.*" (EDcl nos EDcl nos EDcl na AR 3788 PE 2007/0144084-2, Rel.

*Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 02/03/2011).*  
(grifamos)

E o entendimento da jurisprudência não se alterou à luz do Novo CPC, como recentemente decidiu o Superior Tribunal de Justiça (grifaremos):

***DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE NÃO CABIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.***

*Mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie tão somente sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada.*

*Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC/2015, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado.*

*O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 [“§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.*

**d) Das reduções promovidas pela decisão de piso**

Nos termos do que restou decidido em primeira instância, o montante autuado foi reduzido de R\$ 47.084.110,53 a título de lucro auferido no exterior (via sucursais e controladas), para R\$ 40.960.142,37.

Os quadros e comentários a seguir, que acolhemos integralmente, demonstram os ajustes promovidos pela DRJ, para refazer os cálculos de prejuízos acumulados e de bases negativas:

Quadro 03 - Ajuste na dimensionalidade da infração.		
	Dimensão da infração	
País de origem	Na autuação	No julgamento
Angola	5.589.806,00	5.589.806,00

Argélia	92.771,03	92.771,03
Camarões	182.095,04	182.095,04
Chile	448.805,07	0,00
Colômbia	19.167.778,00	19.167.778,00
Ilhas Cayman	1.354.182,00	0,00
Espanha	4.320.981,09	0,00
Portugal	15.927.692,30	15.927.692,30
<b>Total</b>	<b>47.084.110,53</b>	<b>40.960.142,37</b>

Obs.: lembre-se que o Interessado reconheceu a infração imputada com referência à sucursal sediada na Argélia, bem como parte da infração assinalada à sucursal sediada na Colômbia.

Com isso, merecem ser refeitos a “DEMONSTRAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS” de fl. 667 e o “DEMONSTRATIVO DA COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS” de fl. 674, conforme Quadros 04 e 05 a seguir.

Quadro 04 - Aproveitamento de prejuízos anteriores e do próprio período (2007).		
	Fiscalização	Julgamento
(1)	Saldo de prejuízo	54.234.611,83
(2)	Prejuízo do período	100.552,89
(3)	Infrações	47.084.110,53
<b>(4)=(3)-(2)</b>	<b>Resultado ajustado do período</b>	<b>46.983.557,64</b>
<b>(5)=30%*(4)</b>	Trava de 30%	14.095.067,29
<b>(6)=min((1),(5))</b>	<b>Prejuízo a reduzir infrações</b>	<b>14.095.067,29</b>
<b>(7)=(4)-(6)</b>	Base de cálculo autuada	32.888.490,35
<b>(8)=(1)-(6)</b>	Saldo de prejuízo remanescente	40.139.544,54

Obs.1: Por equívoco, a Fiscalização, à fl. 668, inicia o auto de infração com “Valor Tributável” no importe de R\$ 35.974.076,80, resultado da operação seguinte: R\$ 47.084.110,53 – R\$ 100.552,89 – R\$ 11.009.480,84, quando, a respeitar seu próprio demonstrativo de fl. 667, haveria de computar R\$ 47.084.110,53 – R\$ 100.552,89 – R\$ 14.095.067,29 = R\$ 32.888.490,35 (como acima anotado). De toda forma, já considerado o resultado do presente julgamento, fixam-se os importes da coluna “Julgamento” acima.  
 Obs.2: As linhas (4) e (6) – destacadas acima – vão informadas no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Sapli.

Quadro 05 - Aproveitamento de Bases de Cálculo (BC) negativas de CSLL anteriores e do próprio período (2007).		
	Fiscalização	Julgamento
(1)	Saldo de BC negativa	9.797.395,83
(2)	BC negativa do período	100.075,67
(3)	Infrações	47.084.110,53
<b>(4)=(3)-(2)</b>	<b>BC ajustada para o período (positiva)</b>	<b>46.984.034,86</b>
<b>(5)=30%*(4)</b>	Trava de 30%	14.095.210,46
<b>(6)=min((1),(5))</b>	<b>BC negativa a reduzir infrações</b>	<b>9.797.395,83</b>
<b>(7)=(4)-(6)</b>	Base de cálculo autuada	37.186.639,03
<b>(8)=(1)-(6)</b>	Saldo de BC negativa remanescente	0,00

Obs.1: Note que a “BC negativa a reduzir infrações” não se altera, pois o fator limitante é o “Saldo de BC negativa”, que é inferior à “Trava de 30%”, seja na ótica da Fiscalização, seja na do corrente julgamento.  
 Obs.2: As linhas (4) e (6) – destacadas acima – vão informadas no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Sapli.

Acolhemos e ratificamos os cálculos efetuados pela excelente decisão de piso.

Por fim, quanto ao pedido subsidiário da Recorrente, no sentido de que sejam aproveitados os *saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-*

calendário de 2007, nos montantes de R\$ 4.976.166,77 e R\$ 3.247.600,62, respectivamente, convém destacar a pesquisa efetuada no acórdão recorrido:

*Conforme se viu acima, a Fiscalização considerou os saldos negativos de IRPJ e de CSLL, como apurados no curso do ano-calendário de 2007, nos importes de R\$ 100.552,89 e R\$ 100.075,67, respectivamente. Reclama o Contribuinte outros montantes a iguais rubricas: R\$ 4.976.166,77 (saldo negativo de IRPJ apurado no curso de 2007) e R\$ 3.247.600,62 (saldo negativo de CSLL apurada no curso de 2007).*

*Ocorre que consulta aos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil dá conta da existência de transmissões de PER/DCOMP que anotam como origem do ali alegado direito creditório, justamente, os saldos negativos de IRPJ (são vários os PER/DCOMP, por isso opta-se em listá-los no Quadro 06) e de CSLL (segue-se cópia de tela do referido sistema; um só PER/DCOMP) apurados em 2007.*

Quadro 06 - PER/DCOMP em que se alega a título de direito creditório o saldo negativo de IRPJ apurado em 2007.			
PER/DCOMP	VALOR TOTAL CRÉDITO	VLR CRÉD. DT. TRANS..	DÉBITO
17768.02136.020408.1.3.02-7030	411.536,29	411.536,29	86.295,37
25646.09079.180708.1.7.02-9554	4.976.166,77	4.976.166,77	86.295,37
10664.58958.180708.1.3.02-0040	4.976.166,77	4.892.091,00	359.232,73
03783.10422.200808.1.3.02-7004	4.976.166,77	4.554.180,43	4.851.643,09
29027.09577.231208.1.7.02-4619	4.976.166,77	4.554.180,43	2.883.358,06
23009.18076.231208.1.3.02-6524	4.976.166,77	1.868.989,46	1.976.262,17

  

Continuação por linha de PER/DCOMP	
TIPO DECLARAÇÃO	SITUAÇÃO DA DECLARAÇÃO
ORIGINAL	CANCELADO/RETIFICADO
RETIFICADORA	HOMOLOGAÇÃO TOTAL
ORIGINAL	HOMOLOGAÇÃO TOTAL
ORIGINAL	CANCELADO/RETIFICADO
RETIFICADORA	HOMOLOGAÇÃO TOTAL
ORIGINAL	HOMOLOGAÇÃO TOTAL

  

Continuação por linha de PER/DCOMP	
MOTIVO DA SITUAÇÃO	VALOR RDC
RETIFICADORA ADMITIDA	
HOMOLOGAÇÃO CONCLUÍDA	4.976.166,77
HOMOLOGAÇÃO CONCLUÍDA	
RETIFICADORA ADMITIDA	
HOMOLOGAÇÃO CONCLUÍDA	
HOMOLOGAÇÃO CONCLUÍDA	

Por força das informações trazidas na decisão de piso e constantes dos quadros acima não há como aproveitar, no presente julgado, os créditos pleiteados, posto que aproveitados pela interessada em outros procedimentos.

#### e) Juros de mora sobre a multa de ofício

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

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

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

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

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

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

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

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

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

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

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

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

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

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

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para NEGAR-LHE provimento, assim como também NEGO provimento ao Recurso de Ofício, mantendo inalterada a decisão da Delegacia de Julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

