



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

Processo nº 16643.720032/2011-61
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-001.947 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria Lucros no Exterior
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE.

O STF reconheceu, em controle difuso de constitucionalidade, a constitucionalidade do art. 74 da MP. 2158/2001-35, quanto a tributação dos lucros das empresas controladas no exterior não sediadas em "paraísos fiscais". Embora não proferida em caráter "*erga omnes*" a decisão reafirma a presunção de validade da norma. Falece competência aos membros do CARF para negar a validade ou apreciar a inconstitucionalidade de dispositivos de lei. Aplicação do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e da Súmula CARF nº 2.

PESSOA VINCULADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO CONCEDIDO. RECEITA DE JUROS MÍNIMA OBRIGATÓRIA. CONSTITUCIONALIDADE.

Os membros do CARF não dispõem de competência para negar a validade ou apreciar a inconstitucionalidade de dispositivos de lei. Aplicação do art. 62 do Anexo I do Regimento Interno do CARF e da Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16643.720032/2011-61
Acórdão n.º **1302-001.947**

S1-C3T2
Fl. 1.445

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso de ofício, e em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Marcelo Calheiros Soriano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

Relatório

EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S.A., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 145.307.105,11, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 03.

O Acórdão recorrido faz uma breve síntese da autuação, a qual transcrevo para uma melhor compreensão do litígio, *verbis*:

Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte, acima identificada, foi autuada, em 23/11/2011 (fls. 779 a 780), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), multa de ofício e juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos em 31/12/2006 e 31/12/2007.

2. Conforme descrito nos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 796 a 833), a fiscalizada cometeu as seguintes infrações:

2.1.1 deixou indevidamente de adicionar ao lucro líquido apurado em 31/12/2006, para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os lucros auferidos em 2006 por sua controlada direta (100%) Brahmaco, estabelecida em Gibraltar, no montante de R\$473.152,23, e por suas controladas indiretas, estabelecidas no Uruguai, Cympay (98,31% controlada pela controlada direta (100%) Aspen, estabelecida nas Bahamas) e Monthiers S/A (100% controlada pela controlada direta (100%) Jalua, estabelecida na Espanha), respectivamente nos valores de R\$32.249.002,49 e R\$213.872.986,81;

2.1.2 deixou indevidamente de adicionar ao lucro líquido apurado em 31/12/2007, para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os lucros auferidos em 2007 por sua controlada direta Brahmaco no montante de R\$579.423,38, e por sua controlada indireta Cympay no valor de R\$28.065.118,65; e

2.2. deixou indevidamente de adicionar ao lucro líquido apurado em 31/12/2006 e 31/12/2007, para a determinação do lucro real, os juros mínimos obrigatórios relativos a empréstimo existente em 2006 e 2007 e concedido a pessoa vinculada, a controlada (100%) Aspen Equities Corporation, estabelecida nas Bahamas, nos valores respectivos de R\$19.836,92 e R\$17.537,45.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes autos de infração:

3.1. IRPJ (fls. 779 a 782 e 832) com base nos artigos 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 16, 22, 23 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, 243, § 1º, 249, inciso II, 394 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999) e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, formalizando crédito tributário, calculado até 31/10/2011, no montante de R\$106.848.779,37; e

3.2. CSLL (fls. 786 a 788) com base nos artigos 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, 28 da Lei nº

9.430/1996 e 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, formalizando crédito tributário, calculado até 31/10/2011, no montante de R\$38.498.325,74.

4. O enquadramento legal dos juros de mora é o artigo 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 e da multa de ofício (75%) é o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 (fls. 778 e 785).

Intimada do lançamento, a interessada apresentou impugnação tempestiva, na qual traz as seguintes alegações sintetizadas no acórdão recorrido:

5. Irresignada, a empresa, representada por mandatário (fl. 904 a 917), apresentou a impugnação de fls. 847 a 904, protocolizada em 23/12/2011 e instruída com os documentos de fls. 905 a 1.315, na qual alega, em síntese, que:

5.1. a impugnação é tempestiva já que foi cientificada dos lançamentos em 23/11/2011, de modo que o prazo de 30 dias vence em 23/12/2011, nos termos do artigo 210 do CTN;

5.2. no presente caso não houve qualquer evento concreto de disponibilização efetiva de lucros auferidos no exterior e a distribuição ficta prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 confronta o artigo 43, § 2º, do CTN, que não delegou à lei ordinária a competência para alterar o fato gerador do imposto de renda e reafirmou a necessidade da disponibilidade econômica e jurídica de renda, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal a propósito do ILL (RE nº 172.058-1);

5.3. apesar de a legislação (artigo 1º, § 6º, da IN 213/2002) ser clara no sentido de que o resultado consolidado negativo poderá ser compensado com futuro resultado consolidado positivo (se não se entender assim, há a possibilidade de compensação em dobro de um mesmo prejuízo de uma investida indireta – uma vez reduzindo o resultado consolidado da investida direta e outra vez mediante compensação com seu próprio lucro), a fiscal autuante ignorou esta determinação em relação aos resultados auferidos pela Aspen e Jalua, controladas diretas da impugnante;

5.4. apesar de a fiscalização reconhecer expressamente que, em 2006 e 2007, a Aspen, controlada direta da impugnante, auferiu resultados positivos após o reconhecimento dos lucros da controlada indireta (Cympay) por equivalência patrimonial, que não seriam passíveis de tributação no Brasil por serem inferiores aos prejuízos acumulados (conforme documentos de fls. 78 a 86) e que, caso houvesse tributação dos lucros da Aspen, que controla quase a totalidade do capital social da Cympay, haveria consideração duplicada dos lucros, já que os resultados apurados pela Aspen são compostos essencialmente da equivalência patrimonial naquela empresa controlada, optou por tributar, única e exclusivamente, o resultado isolado da investida indireta Cympay ao invés de considerar o resultado consolidado acumulado negativo na investida direta;

5.5. “o mesmo entendimento foi adotado quanto à Jalua, em que embora reconhecido expressamente no item 5.3.1 ter aquela sociedade apurado resultados negativos no período em questão, a ilustre fiscal autuante simplesmente tributou diretamente o resultado da investida indireta Monthiers (itens 5.3.6 e 5.3.7 do TVF)”;

5.6. ainda que se entenda que o que ocorreu foi apenas uma modificação do critério jurídico adotado pela fiscalização em relação a lançamento anterior realizado contra a própria impugnante (Termo de Verificação Fiscal contido no processo 16327.000530/2005-28, cópia às fls. 918 a 928), este novo critério somente seria

aplicável a partir de agora, relativamente aos fatos geradores futuros e jamais quanto aos fatos geradores anteriores a sua introdução, conforme determina o artigo 146 do CTN;

5.7. no lançamento realizado em 2005, em absoluta observância às normas da IN/SRF nº 213/2002, a fiscalização corretamente consolidou na Jalua (controlada direta) o resultado das investidas daquela sociedade (controladas indiretas), inclusive compensado o resultado negativo de uma delas com o positivo de outra;

5.8. a fiscalização, ao contrário do que dispõe o artigo 1º, § 4º, da Lei nº 9.537/1997, deixou de considerar os pagamentos que a Cympay, nos anos de 2006 e 2007, efetuou a título de imposto de renda, conforme comprovantes de fls. 931 a 1223 e demonstração de resultados de fl. 677, que, considerando-se o disposto nos artigos 1º, § 6º, e 14, § 6º, da IN 213/2002, superam o valor dos tributos que seriam devidos no Brasil sobre o resultado consolidado na controlada direta Aspen, de acordo com memória de cálculo de fls. 929 e 930, o que demonstra que nenhum valor deveria ter sido oferecido à tributação em relação àquelas controladas;

5.9. ainda que se considere que o imposto pago no exterior não é compensável com o imposto devido no Brasil, este valor não poderia compor o lucro supostamente disponibilizado para a impugnante, porque representa despesa para a pessoa jurídica no exterior;

5.10. além disto, conforme resultados dos exercícios de fl. 677, parte do lucro auferido em 2006 foi destinado a composição de reserva legal obrigatória (o mesmo ocorreu com o lucro de 2007), que, conforme artigo 193 da Lei das S.As e artigo 93 da Lei uruguaia nº 16.060/89 (fls. 1224 e 1225), deve ser constituída (no mínimo 5% até atingir 20% do capital social) antes de qualquer outro fim;

5.11. jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes citada e colacionada (fls. 1226 a 1276) diz que o valor da reserva legal deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil que podem ser considerados automaticamente disponibilizados a sua matriz no exterior;

5.12. quanto à tributação dos lucros auferidos pela controlada indireta Monthiers, sociedade estabelecida no Uruguai e controlada direta pela Jalua, sociedade estabelecida na Espanha, a Jalua apresentou consulta formal ao Ministério de Economia Y Hacienda espanhol consignando expressamente ser uma sociedade inscrita no Registro Oficial de Entidades da Zona Especial Canária (“ZEC”) e que é 100% titular do capital da Monthiers, domiciliada no Uruguai e indagando se dividendos recebidos de sua controlada uruguaia e distribuídos a sua controladora brasileira estariam submetidos à tributação na Espanha, ao que foi respondido que seria tributado, conforme documento de fls. 1277 a 1289, o que demonstra a falsidade de premissa da autuação de que teria ocorrido “Treaty Shopping”;

5.13. a OCDE, a doutrina e a jurisprudência jamais vislumbraram caso de abuso de tratado o fato da controlada da impugnante ser uma holding e a OCDE somente admite que os países se oponham a supostos atos de Treaty Shopping por meio de cláusulas de salvaguarda expressas nos acordos internacionais celebrados, o que exclui tanto medidas legislativas unilaterais dos países e com mais razão iniciativas das autoridades fiscais, entendimento evidenciado em doutrina reproduzida;

5.14. a própria autoridade autuante admite que somente nos tratados mais recentes celebrados pelo Brasil foram incluídas cláusulas para combater o Treaty Shopping;

5.15. as cláusulas anti-abusivas, além de não constarem do tratado celebrado entre o Brasil e a Espanha, vigente desde 1976, negam os benefícios do tratado quanto à tributação na fonte de dividendos, juros e royalties, situação absolutamente distinta do presente caso no qual se tributa lucro auferido por empresa controlada no exterior;

5.16. também não amparam a pretensão fiscal cláusulas que excluam dos benefícios do tratado as sociedades residentes em algum dos estados membros se estes possuem regime fiscal privilegiado, já que tais cláusulas não existem entre Brasil e Espanha, apesar de existir, por exemplo, no tratado celebrado entre o Brasil e Luxemburgo em 1978 em relação às holdings luxemburguesas que gozam de tratamento fiscal especial;

5.17. diferentemente, no presente caso, como já dito, a Jalua não goza de nenhum tratamento fiscal especial atribuído pela legislação espanhola e privilégios semelhantes às das holdings luxemburguesas foram expressamente tolerados pelos Brasil nos tratados celebrados com Canadá, Bélgica e Portugal (este último o tratado antigo);

5.18. a autoridade lançadora apenas afirma, sem demonstrar, que a Jalua é um mero conector para aproveitamento dos benefícios tributários, não podendo, desta forma, uma sociedade legitimamente constituída sob as leis espanholas ser desconsiderada pela fiscalização sem qualquer justificativa para tanto, sob pena de ofensa a princípios do Direito Internacional, especialmente o “pacta sunt servanda” e o da independência da sociedade em relação aos sócios;

5.19. não tem sentido os comentários da autoridade lançadora às fls. 27 e 28 do TVF sobre estabelecimento permanente, já que a Jalua não é um estabelecimento da impugnante, mas sim uma pessoa jurídica distinta;

5.20. também não procedem as afirmações da fiscalização sobre “beneficiário efetivo”, pois muito embora cláusulas quanto a esta questão tenham sido previstas em mais da metade dos tratados celebrados pelo Brasil, como afirma a própria auditora fiscal, entre estes não se encontra o celebrado com a Espanha;

5.21. além disto, como observa a própria fiscal autuante, a cláusula do beneficiário efetivo se aplica nas situações em que o planejador (beneficiário efetivo) não reside nos países signatários do tratado, hipótese que não se aplica ao presente caso, já que a impugnante, que é o suposto beneficiário efetivo no entender da fiscalização, reside no Brasil, signatário do tratado com a Espanha;

5.22. mesmo nos casos em que há cláusulas de beneficiário efetivo e este de fato resida em país não signatário do acordo com o país da fonte dos dividendos, juros ou royalties, jurisprudência internacional (canadense) reproduzida tem repudiado tentativas de aplicar a regra para desconsiderar empresas que sejam controladas pelo suposto beneficiário efetivo e que tenham o controle de outras sociedades pelo fato de se encontrar a empresa desconsiderada no meio da cadeia de controles;

5.23. desta forma e conforme doutrina reproduzida, o lançamento viola o tratado entre o Brasil e a Espanha e o artigo 98 do CTN, segundo o qual, os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha, norma válida e de eficácia plena, de acordo com jurisprudência pacífica de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça (ementas reproduzidas) e do Plenário do Supremo Tribunal Federal (ementa também citada);

5.24. vem se firmando no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (seis casos citados) o entendimento de que, para efeitos de aplicação dos Tratados para evitar a dupla-tributação firmados pelo Brasil, os lucros disponibilizados fictamente por força do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2010 são dividendos presumidos sujeitos ao artigo 10 e não ao artigo 7º dos tratados, aplicando-se as normas convencionais em vigor no momento desta disponibilização ficta;

5.25. em todos os casos citados, o Conselho concluiu que a tributação está recaindo sobre dividendos presumidos, aplicando-se o artigo 10 dos tratados firmados, sendo legítima a tributação pelo Brasil, porque em todos os processos o método eleito para evitar a bitributação, previsto nos tratados, era o método de crédito;

5.26. ao se aplicar este entendimento no caso presente não há tributação, já que o tratado Brasil-Espanha (fls. 1290 a 1300), diferentemente dos tratados que regulam os casos julgados pelo Conselho, prevê em seu artigo 23, § 4º, que o Brasil deve isentar os dividendos percebidos de suas controladas sediadas na Espanha, o que é confirmado na Portaria do Ministro da Fazenda nº 45, de 04 de fevereiro de 1976 (fls. 1301 e 1302), “sobretudo diante da comprovação de que a Espanha efetivamente tributará aqueles lucros quando de sua distribuição, **sob pena de burla ao Tratado e ocorrência da bitributação que o mesmo visou evitar**”;

5.27. ainda que se entenda que a norma aplicável seria o artigo 7º do Tratado (e não o artigo 10), a tributação é igualmente vedada no Brasil diante da determinação da legislação de consolidação dos resultados na controlada direta, sediada na Espanha, e atribuição pelo Tratado de competência exclusiva àquele país para tributação dos lucros;

5.28. as disposições contidas no Tratado com a Espanha também se aplicam à CSLL, que somente não está citada neste acordo porque ainda não existia à época (foi criada pela Lei nº 7.689/1988 que também reduziu a alíquota do IRPJ de 35% para 30%), mas cujo parágrafo 4º do artigo 2º (do Tratado) prevê sua aplicação aos impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que fossem criados no futuro, característica da CSLL em relação ao IRPJ, conforme a legislação e doutrina e jurisprudência transcritas;

5.29. o entendimento de que os Tratados para Evitar a Bi-tributação também se aplicam à CSLL igualmente é das autoridades brasileiras, já que, embora a Convenção firmada entre o Brasil e Portugal em 16 de maio de 2000 tenha listado em seu artigo 2º apenas o imposto de renda, o protocolo firmado pelas partes diz que fica entendido que nos impostos visados no artigo 2º, nº 1, aliena “a” da Convenção está compreendida a CSLL (documento de fl. 1303 a 1315);

5.30. de acordo com doutrina citada, não se pode alegar que o fato de o Brasil não ter comunicado a Espanha da criação da CSLL, obrigação prevista na parte final do parágrafo 4 do artigo 2 da Convenção, prejudica a aplicação desta em relação a esta nova exação;

5.31. por todo o exposto, deve ser afastado ambos lançamentos sob pena de ofensa ao tratado Brasil – Espanha, especialmente aos artigos 7º, 10 e 23, bem como ao artigo 98 do Código Tributário Nacional e ao artigo 150, I, da Constituição Federal;

5.32. a norma veiculada no artigo 22 da Lei nº 9.430/1996, que pretende evitar suposta transferência de lucros entre empresas ligadas em operações de mútuo internacional, é absurda por estabelecer como receita mínima em caso de juros

ativos (que deveria corresponder à mais baixa taxa de juros que um terceiro não relacionado conseguiria obter) o mesmo valor estabelecido como despesa máxima em caso de juros passivos (a mais alta taxa que se imagina ser exigida pelo mercado);

5.33. a exigência é ainda mais absurda e é caso de tributação em duplicidade pelo fato de que o mútuo em questão foi celebrado com a empresa Aspen, cujo suposto lucro auferido no exterior no mesmo período está sendo objeto do mesmo lançamento, já que à falta de reconhecimento pela impugnante de receita reclamada correspondeu o não reconhecimento de uma despesa de mesmo montante pela Aspen, mutuaria, majorando o lucro desta empresa sujeito à tributação no Brasil;

5.34. sendo improcedentes os lançamentos, impõe-se o restabelecimento dos prejuízos compensados de ofício pela fiscalização, ainda que parcialmente após a absorção de eventual crédito tributário remanescente;

5.35. como o Fisco vem exigindo em outros casos juros de mora sobre multa de ofício e para que não se alegue posteriormente que esta matéria não pode ser objeto de exame porque não foi abordada na defesa apresentada, cabe afirmar que a legislação somente autoriza a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo ou contribuição, conforme vários acórdãos citados e votos transcritos do Conselho de Contribuintes;

5.36. se a expressão “crédito tributário” prevista no *caput* do artigo 161 do CTN não se referisse somente à obrigação principal, não haveria necessidade da ressalva no sentido de que a incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”;

5.37. além disto, se se admitisse que a palavra “débitos” contida no *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 incluísse o principal e multa de ofício ter-se-ia que admitir que as multas de ofício, quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de multa de mora, e também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos “débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições”, pudessem ser exigidos juros (juros sobre juros) e multa de mora, o que evidencia a improcedência desta interpretação;

5.38. se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade da previsão do parágrafo único do artigo 43 da mesma Lei nº 9.430/1996, já que a incidência dos juros sobre multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do citado artigo 61; e

5.39. os juros de mora não podem ser exigidos na dimensão pretendida, porque estão sendo calculados com base na taxa Selic, que além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e extrapola muito o percentual de 1% previsto no artigo 161 do CTN.

A 1ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-38.907, de 16 de maio de 2012 (fls. 1333/1355), considerou a impugnação procedente em parte, com a seguinte ementa:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADA INDIRETA. CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS NA CONTROLADA DIRETA.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, não havendo previsão de tributação direta dos resultados da controlada indireta, ainda que a controlada direta esteja sediada em país com o qual o Brasil mantém tratado para evitar a bitributação e a controlada indireta esteja sediada em país não signatário de acordo com o Brasil, a menos que a fiscalização demonstre claramente, apontando fatos e provas, que se trata de planejamento abusivo inoponível ao Fisco.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADA DIRETA. ADIÇÃO NA CONTROLADORA BRASILEIRA.

Os lucros auferidos por controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

PESSOA VINCULADA NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMO CONCEDIDO. RECEITA DE JUROS MÍNIMA OBRIGATÓRIA.

No caso de mútuo com pessoa vinculada, a pessoa jurídica mutuante, domiciliada no Brasil, deverá reconhecer, como receita financeira correspondente à operação, no mínimo na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

Em breve resumo, o acórdão recorrido trouxe os seguintes fundamentos quanto as matérias exoneradas:

1. A alegação da impugnante de que o artigo 74 da citada MP seria inválido por desrespeitar o CTN e a necessidade de disponibilidade econômica e jurídica da renda não pode ser acatada porque esta norma é plenamente vigente e não foi revogada ou declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário.

2. Com relação aos lucros auferidos pela empresa Cerveria e Malteria Paysandu S/A – Cympay, sediada no Uruguai foi, em 2006 e 2007, 98,31% controlada pela empresa Aspen Equities Corp., sediada nas Bahamas, que, por sua vez era 100% controlada pela autuada, a fiscalização deixou de observar o disposto no § 6º do artigo 1º da IN/SRF nº 213/2002, segundo a qual os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior mantenha participação societária, devam ser consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

3. Neste caso, a fiscalização preferiu tributar diretamente os lucros da controlada indireta simplesmente porque se estes fossem consolidados na controlada direta não haveria tributação devido à compensação com os resultados acumulados negativos da controlada direta. Ainda que se admita que a regra da consolidação na controlada direta contida no § 6º do artigo 1º da IN/SRF nº 213/2002 possa ser quebrada se houver fundamento razoável, a escolha pela fiscalização do método mais gravoso para a contribuinte com certeza não é motivo capaz de sustentar lançamento. Diante disso, cabe a exoneração desta parcela do lançamento.

4. Com relação à empresa Monthiers S.A, sediada no Uruguai foi, em 2006 e 2007, 100% controlada pela empresa Jalua S/A, sediada na Espanha, que, por sua vez era 100% controlada pela autuada foram tributados diretamente os lucros auferidos pela controlada indireta Monthiers no montante de R\$213.872.986,81 (em 2007).

5. Aqui, apesar de também estarem sendo tributados diretamente os lucros auferidos por uma controlada indireta, a auditora justifica esta parcela do lançamento se utilizando da teoria das chamadas “Treaty Shopping” que, segundo afirma, são uma forma de abuso dos tratados internacionais que cria “figuras jurídicas fictícias com a finalidade de utilização das normas de acordos para evitar bitributação por pessoas que o tratado não designou como beneficiário”. Conforme explica, há a “constituição de uma rede de sociedades, que podem vincular-se juridicamente (critério de residência) a um Estado membro de um acordo e, desta forma, se tornem incluídas indevidamente no campo de aplicação do tratado”. Desta forma, como o Brasil firmou tratado para evitar a bitributação com a Espanha, mas não possui tal espécie de tratado com o Uruguai, a existência da empresa espanhola Jalua, empresa “interposta” entre a autuada brasileira e a empresa uruguaia, somente se justificaria para evitar a tributação no Brasil dos lucros auferidos no Uruguai. Além de discorrer longamente sobre as “Treaty Shopping” (fls. 818 a 825), a fiscalização também fundamenta esta parte da autuação no Acórdão nº 101-97.070, do antigo Conselho de Contribuintes, sessão de 17/12/2008, processo 16327.000530/2005-28, de interesse da mesma autuada e que manteve a tributação dos lucros auferidos em 2002 no Uruguai pela mesma controlada indireta Monthiers S.A controlada já àquela época pela mesma controlada direta espanhola Jalua S/A.

6. Apesar de não mencionado pela autoridade autuante, esta decisão no colegiado superior não foi unânime (cinco a três, vencida a relatora Sandra Maria Faroni que entendeu que se deveria aplicar o Tratado Brasil-Espanha para cancelar da tributação os lucros da Jalua e de suas subsidiárias fora da Espanha). Também cabe mencionar que apesar de a ementa fundamentar a autuação no planejamento tributário, esta expressão não é utilizada em nenhuma ocasião pelo conselheiro elaborador do voto vencedor, que ao contrário concorda e transcreve o seguinte trecho do voto da relatora vencida que afirma categoricamente que naquele lançamento em nenhum momento a autoridade autuante afirmou que haveria planejamento fiscal inoponível ao Fisco (fl. 37 do Acórdão 101-97.070).

7. O que embasou a manutenção daquele lançamento, e a conseqüente não aplicação ao caso do Tratado Brasil-Espanha, foi simplesmente o entendimento de que os lucros das controladas indiretas podem ser oferecidos diretamente à tributação no Brasil porque, como provém de terceiro país, não estariam abrangidos pelo tratado.

8. Vê-se aqui uma contradição entre o entendimento que prevaleceu na instância superior (que é indicativo para o julgador administrativo) e a determinação contida no § 6º do artigo 1º da IN/SRF nº 213/2002 que determina a consolidação

dos resultados na controlada direta, cuja observância é obrigatória conforme escrito acima. A única solução razoável que encontro para este conflito é se no caso concreto a fiscalização demonstra que houve planejamento tributário abusivo inoponível ao Fisco, cujo um dos tipos é a “Treaty Shopping”. Do contrário, teríamos que decidir como se houvesse uma regra escrita dizendo que a consolidação não se aplica quando a controlada direta estiver em país com o qual o Brasil tenha tratado e a indireta em terceiro país. E também como se estivesse escrito no tratado entre o Brasil e a Espanha que os lucros auferidos por controladas de empresas sediadas nos Estados contratantes, mas domiciliadas em terceiros países, não estão abrangidos pelo Tratado, o que, de fato, não se encontra estabelecido. Isto não seria razoável porque atingiria indiscriminadamente, sem base legal ou regulamentar, situações em que as empresas envolvidas existem e atuam real e lícitamente em vários países.

9. A fiscalização fala que a Jaluá é um mero conector para aproveitamento dos benefícios tributários, que sua direção de fato é no Brasil e que não tem caráter imediatamente produtivo. Contudo, não diz porque ela é um mero conector, nem porque não possui caráter produtivo ou que as atividades declaradas em seus atos constitutivos não estejam sendo exercidas. Também não explicita porque chegou à conclusão de que a direção da espanhola Jaluá é de fato no Brasil, o que poderia descaracterizá-la como estabelecimento permanente na Espanha e, conseqüentemente afastar a isenção de seus rendimentos no Brasil prevista no Tratado para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre o Brasil e a Espanha, promulgado pelo Decreto nº 76.975, de 02 de janeiro de 1976.

10. Por meio da descrição do fato, são explicitados os motivos que levaram à autuação. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte.

11. No caso em discussão, entendo que a descrição dos fatos apresentada pela autoridade autuante é insuficiente para a manutenção da autuação, devendo também esta parcela do lançamento ser exonerada.

12. As demais alegações de mérito apresentadas pela impugnante quanto aos lucros auferidos pelas controladas indiretas uruguaias (Cympay e Monthiers), bem como os questionamentos quanto à CSLL e juros sobre multa e taxa Selic, deixam de ser apreciados, pois os argumentos já expostos foram suficientes para julgar o mérito destas parcelas do lançamento favoravelmente à impugnante e, conforme se demonstra ao final deste voto, estas exonerações são suficientes para cancelar todo o crédito tributário lançado (o montante das infrações mantidas é inferior aos prejuízos fiscais e base de cálculo negativas de CSLL dos próprios períodos de apuração).

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 1000.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e da Portaria do Ministro da Fazenda n.º 003, de 03 de janeiro de 2008.

Cientificada em 16/08/2012, a interessada interpôs recurso voluntário em 17/09/2012, quanto aos créditos tributário mantidos pelo acórdão recorrido, no qual reitera as razões trazidas na impugnação, aduzindo em síntese:

a) a ilegitimidade da disponibilização ficta dos lucros, estabelecida no art. 74 da P. 2158-35/2001, em face das disposições do CTN e da Constituição Federal;

b) a necessidade de reconhecimento do direito à compensação do imposto pago no exterior pela sua controlada Brahmaco, no ano de 2006, conforme evidenciado no próprio quadro elaborado pela fiscal autuante no TVF;

c) caso não se reconheça o direito à compensação do imposto o montante pago no exterior deve ser abatido do montante de lucros tributados no Brasil a título de despesas, não podendo, assim, compor a base de cálculo tributável;

d) quanto ao ajuste de preço de transferência em face de empréstimos a empresa vinculada no exterior alega "manifesta inconsistência desta norma legal, que a pretexto de evitar suposta transferência de lucros entre empresas ligadas, pela celebração de contratos em condições de favorecimento que não seriam celebrados entre partes não relacionadas, acaba estabelecendo como receita mínima que deve ser reconhecida a título de juros nas operações de mútuo (o que deveria corresponder a mais baixa taxa de juros que um terceiro não relacionado conseguiria obter) o mesmo valor estabelecido como despesa máxima em caso de juros passivos (ou seja, a mais alta taxa que se imagine ser exigida pelo mercado), o que em si é um absurdo".

e) que embora seja vedado ao julgador administrativo apreciar a constitucionalidade de dispositivos legais é seu dever "deixar de aplicar a dispositivos que se mostrem condizentes com a própria finalidade da lei que os instituiu, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784/99;

f) por fim, solicita que sejam corrigidos os valores dos saldos negativos de CSLL que constaram de quadro no final do acórdão recorrido, tendo em vista que as infrações relativas ao ajuste de preço de transferência não resultaram em lançamento da CSLL, de sorte que sua manutenção pelo acórdão recorrido não pode influenciar a recomposição do saldo negativo, limitando-se à infração relativa a adição de lucros no exterior obtido pela sua controlada Brahmaco.

A Fazenda Nacional apresentou em 30/09/2012, suas Razões ao Recurso de Ofício (fls. 1361/1387), das quais transcrevo abaixo os principais argumentos:

A decisão recorrida não merece prosperar. Tal como será aqui demonstrado, por meio do auto lavrado, o Auditor, ao constatar que o lucro sob análise era da MONTHIERS (Uruguai) e não da JALUA (Espanha), corretamente aplicou o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e afastou o Tratado Brasil- Espanha.

a) Da origem do lucro tributado.

Não obstante a decisão ora recorrida ter cancelado o tributo incidente sobre o lucro disponibilizado pela MONTHIERS sob a justificativa que o Auditor não caracterizou de forma suficiente o planejamento fiscal que envolveu a JALUA, da leitura do Termo de Verificação Fiscal se vê que a autuação não fora embasada somente na caracterização desse estratagema.

Além de ter demonstrado de forma suficiente o planejamento ilícito praticado pelo contribuinte (tema que será tratado no item seguinte), o Fiscal consignou que o lucro da EAGLE sob análise estava sendo tributado pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 em face da forma como o próprio contribuinte registrou esse lucro em seus assentos societários e contábeis e nos assentos da empresa espanhola JALUA.

Com base nos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte durante a fase fiscalizatória (DIPJ, memória de equivalência patrimonial, etc), o Auditor verificou que, em 2006, a EAGLE reconheceu, por equivalência patrimonial, o lucro apurado pela MONTHIERS (tal como determina a legislação brasileira), e que, todavia, **esse mesmo lucro não fora reconhecido pela JALUA**. Em outras palavras, o Fiscal constatou que **o lucro apurado pela MONTHIERS foi reconhecido por sua controladora indireta (EAGLE), mas não reconhecido pela sua controladora direta (JALUA)**.

Portanto, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, vê-se que a tributação do lucro “nascido” na MONTHIERS no ano de 2006 fora pautada em duas principais observações feitas pelo Auditor:

(i) **a EAGLE reconheceu** por equivalência patrimonial o lucro apurado pela MONTHIERS;

(ii) **a JALUA não reconheceu** por equivalência patrimonial o lucro apurado pela MONTHIERS;

[...]

Nota-se, assim, que o próprio contribuinte confessa que a JALUA não registrou o lucro da MONTHIERS. Sob a justificativa de que a legislação espanhola não exige tal reconhecimento por equivalência patrimonial (**mas também não impede!**), ele atesta que o lucro da empresa uruguaia era registrado somente na EAGLE.

Pois bem. Diante desses fatos, o Auditor concluiu que o lucro sob análise era da MONTHIERS, portanto, produzido no Uruguai, e fora disponibilizado de forma direta a EAGLE. Em que pese a JALUA ser a controladora direta da MONTHIERS, a falta de reconhecimento desse lucro em seus assentos atesta a origem e o destino desse lucro, senão vejamos (fl. 30 do TVF):

[...]

Em face da informação prestada pelo próprio contribuinte de que a EAGLE apurava em seus registros societários o lucro da MONTHIERS, e que esse mesmo lucro não era registrado na JALUA, **o Auditor não tinha outra opção senão considerar que o lucro foi produzido no Uruguai e disponibilizado de forma direta à controladora brasileira**.

Deve-se ter em mente que, **se nem o próprio contribuinte reconhece o lucro como da JALUA, não há que se exigir que o Auditor o faça**.

Sendo assim, com base nas informações fornecidas pela própria EAGLE, o Fiscal corretamente constatou que **o lucro analisado foi produzido por uma empresa uruguaia (MONTHIERS) e disponibilizado de forma direta ao contribuinte (EAGLE)**, razão pela qual essa parcela econômica deveria ser tributada com base no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, verbis” (fl. 31 do TVF):

[...]

Todavia, em face da alegação da empresa fiscalizada de que o lucro que estava sendo tributado era da empresa espanhola JALUA, e que sobre ele incidia o Tratado Brasil-Espanha para evitar dupla tributação, **o Fiscal foi obrigado a analisar a aplicação da referida convenção internacional**.

Assim, com base nos mesmos elementos fáticos (reconhecimento do lucro da MONTHIERS pela EAGLE e sua ausência pela JALUA), o Auditor ressaltou a origem do lucro glosado, e demonstrou a tentativa do contribuinte em impor um planejamento abusivo para evitar a sua tributação pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

b) Do planejamento tributário abusivo. Da não aplicação do Tratado Brasil-Espanha.

Como já adiantado, além de ter tributado o lucro disponibilizado pela MONTHIERS com base no país em que ele foi produzido, e na disponibilização direta ao contribuinte brasileiro, o Auditor teve que pautar o lançamento em um segundo fundamento, haja vista a alegação de dupla tributação internacional apresentada pelo fiscalizado.

Assim, tendo o contribuinte aduzido a aplicação do Tratado Brasil-Espanha para defender a não tributação do lucro apurado pela MONTHIERS, o Fiscal fora instado a demonstrar que, nesse caso, tendo o lucro tributado sido produzido no Uruguai, o referido Tratado não é aplicável.

Passe-se, portanto, à análise se o lucro apurado pela MONTHIERS estaria resguardado pelo Tratado Brasil-Espanha, ou melhor, ao estudo do real alcance dos tratados para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.

Com o intuito de definir o alcance do Tratado Brasil- Espanha, é necessário ter em mente a finalidade do acordo internacional, qual seja, facilitar o fluxo de rendimentos e capitais entre os Estados-Contratantes, através da partilha da competência tributária e da previsão de métodos para inibir a bitributação, fomentando, assim, as relações comerciais entre os países signatários.

Por conseguinte, infere-se que a proteção dos tratados é voltada precisamente para as riquezas produzidas pelos residentes dos respectivos Estados-Contratantes. Afinal, é evidente que o Tratado entre Brasil e Espanha não será celebrado com o escopo de beneficiar sociedades residentes em terceiros países. Portanto, tem-se como premissa básica à interpretação dos tratados para evitar dupla tributação o princípio da presença substancial, segundo o qual eles abrangem somente os lucros produzidos por empresas que residam nos Estados-Contratantes, sob pena de se deturpar a finalidade desses acordos.

Tal premissa básica decorre do princípio da presença substancial, segundo o qual o acordo internacional não alcança os lucros gerados por pessoa jurídica que não reside nos estados contratantes (no caso, lucros produzidos no Uruguai, por intermédio de sociedade na qual uma controlada do recorrente detém participação).

Assim, no caso sob análise, pelo princípio da presença substancial, não há como o Tratado Brasil- Espanha abranger o lucro produzido no Uruguai pela MONTHIERS. Caso essa possibilidade seja admitida, o referido tratado internacional verá a sua finalidade ser completamente deturpada, **haja vista que ele estará sendo aplicado sobre um lucro produzido por empresa que não é residente nem no Brasil, nem na Espanha.**

Com toda razão, se uma holding puder figurar como **interposta pessoa** na relação existente entre a sua investidora e as entidades das quais participa para que se invoque cláusula de proteção do acordo internacional, o tratado será desvirtuado, pois verá o seu alcance sendo estendido para o território de outros países não signatários.

Ademais, **no intuito de preservar os tratados contra a dupla tributação**, a própria Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), nos comentários à convenção modelo, repudia expressamente a utilização abusiva da norma convencional, como ocorreria na presente hipótese. Confira-se o seguinte comentário ao artigo 1º (tradução livre):

Uso indevido da Convenção

7. O propósito das convenções de dupla tributação é o de promover as trocas de bens e de serviços e os movimentos de capitais e de pessoas, eliminando a dupla tributação internacional. Em contra partida não deverão facilitar a evasão e a fraude fiscais. (...)

8. É importante perceber que a ampliação da rede de convenções de dupla tributação aumenta o risco de abusos, pois torna possível, mercê de interpretações jurídicas muitas vezes artificiais, se valer simultaneamente dos benefícios fiscais previstos em algumas legislações nacionais e dos desagravamentos de imposto ao abrigo das convenções de dupla tributação.(...)

9.4. Tendo em vista ambas as abordagens, portanto, concorda-se que os Estados não devem assegurar os benefícios dos tratados de dupla tributação, nas hipóteses em que se verifique arranjos ' que constituem abuso dos termos desses tratados.1 (grifo nosso)

Conclui-se, portanto, que, em atenção à finalidade do Tratado Brasil-Espanha, **não é possível ampliar a sua proteção ao ponto de subtrair à tributação os lucros gerados por empresa residente no Uruguai.**

Logo, demonstra-se que o lucro gerado pela MONTHIERS deveria ser oferecido à tributação no Brasil pela EAGLE, na proporção da respectiva participação societária, uma vez que **ele nunca esteve sob o abrigo do Tratado Brasil-Espanha, cujo alcance é restrito aos lucros produzidos nos respectivos Estados-Contratantes.**

[...]

Pelo exposto, demonstra-se, então, quão acertada fora a conclusão adotada pelo Auditor responsável pelo lançamento, assim como a sua coesão com o conteúdo do Acórdão nº 101- 97.070. **Em ambos os casos, a tentativa da EAGLE em atribuir o lucro da MONTHIERS como lucro da JALUA foi considerada um planejamento tributário abusivo.**

Por meio desse estratagema, **o contribuinte procurava evitar a tributação do lucro da MONTHIERS no Brasil**, alegando que ele tinha origem na Espanha, e que, assim, não deveria ser tributado por ordem do Tratado Brasil-Espanha, **assim como a sua tributação na Espanha**, uma vez que não reconhecia essa parcela na JALUA por equivalência patrimonial. Acrescenta-se, por oportuno, que esse lucro também não foi tributado no Uruguai.

Destarte, o planejamento abusivo resta caracterizado ante a utilização indevida do Tratado Brasil- Espanha por meio da JALUA. Com essa empresa espanhola, **o contribuinte, com base em um tratado para evitar dupla tributação,**

tenta garantir a dupla isenção! Esse desvio de finalidade, sem sombra de dúvidas, não pode ser aceito.

E, o principal aspecto de convencimento para tal conclusão fora a **constatação da origem do lucro que estava sendo tributado (Uruguai), a qual foi alcançada com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte (reconhecimento do lucro da MONTHIERS pela EAGLE e sua ausência pela JALUA).**

Como já ressaltado no item anterior, o reconhecimento do lucro da MONTHIERS pela EAGLE, juntamente com a ausência desse fato pela JALUA, **atesta que esse lucro não foi produzido na Espanha, ou que sequer passou por lá.** Portanto, no que toca ao lucro da MONTHIERS, **a JALUA é efetivamente utilizada pelo contribuinte apenas para tentar atrair a aplicação do Tratado Brasil-Espanha para garantir uma dupla isenção!**

Assim, acertada fora a conclusão fiscal ao dispor que **a EAGLE elaborou uma reorganização societária com o exclusivo escopo de evitar a tributação do lucro apurado pela MONTHIERS, controlada uruguaia, mediante a interposição de controlada na Espanha** - país com o qual o Brasil possui Tratado para evitar a dupla tributação e, além disso, que confere isenção aos lucros e dividendos auferidos por controladas e subsidiárias estrangeiras (“Participation Exemption”). Ora, o alcance dos tratados internacionais em espécie é para evitar a dupla tributação, inadmitindo-se a utilização pelo contribuinte de tratado internacional para alcançar a não tributação.

[...]

c) Da possibilidade de tributação direta dos lucros apurados por controladas indiretas. Aplicação da legislação brasileira.

A legislação interna de tributação universal não alcança tão-somente as sociedades controladas diretamente pela investidora brasileira, conforme o conceito legal de “sociedade controlada” definido pela Lei nº 6.404/1976, e absorvido integralmente pela legislação fiscal.

Com efeito, para fins societários a sociedade controla a é aquela na qual a controladora, diretamente **ou através de outras controladas**, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores, nos termos dos artigos 116 e 243, § 2º, da Lei das S/A:

[...]

Na mesma linha, eis o que dispõe o Código Civil de 2002:

Art. 1.098. É controlada:

[...]

É incontroverso, portanto, que a legislação societária equipara o controle direto ao indireto, equivale dizer, a definição legal de controlada engloba a sociedade controlada direta ou indiretamente. Por essa razão, **a controladora brasileira é obrigada a avaliar pelo patrimônio líquido não apenas os investimentos detidos na controlada direta, mas também aqueles investimentos mantidos em controladas indiretas.**

Nesse diapasão, cumpre salientar que esse conceito foi adotado sem ressalvas pelo direito tributário, na forma dos artigos 384 e 466 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

[...]

Como se percebe, na esfera tributária também não há distinção entre controlada direta e indireta. Dessa forma, ao se referir a “sociedade controlada”, **a legislação fiscal alcança as empresas sujeitas ao controle direto ou indireto, sem qualquer diferenciação.**

[...]

Dessa forma, a legislação fiscal determina que os lucros auferidos através de controladas sejam adicionados ao lucro líquido da controladora, para determinação do lucro real, na proporção da participação societária (art. 25, § 2º, II, da Lei nº 9.249/1995).

Por sua vez, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 define o momento em que os lucros auferidos no exterior devem ser oferecidos à tributação no país: na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

É importante ressaltar, nesse passo, que o regime da universalidade não está restrito às controladas diretas. De fato, o § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995 determina que os lucros auferidos por controladas devem ser computados na apuração do lucro real, sem estabelecer distinção entre controladas diretas e indiretas. Em suma: não há qualquer dispositivo legal que exclua os resultados apurados por sociedade controlada indiretamente da tributação universal.

[...]

d) O Tratado Brasil-Espanha não impede a tributação dos lucros auferidos por empresa brasileira (EAGLE) com base no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Por oportuno, vale ressaltar que a existência de Tratado para evitar a bitributação entre Brasil e Espanha **não impede a tributação da empresa brasileira**, considerando os lucros que a sociedade estabelecida no Brasil auferiu via controlada ou coligada no exterior.

É que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 incide sobre os **lucros do contribuinte brasileiro**, auferidos no exterior, por intermédio de empresas controladas. Desse modo, essa norma **não se refere às hipóteses de dupla tributação que são objeto dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação**, quais sejam: situações em que o mesmo contribuinte está submetido a duas legislações de países diferentes, sendo necessário limitar o escopo de uma dessas normas e assim evitar a dupla tributação.

Perceba-se que a técnica adotada pelo artigo 74 da MP 2.158-35/2001, de atribuição dos lucros de controladas no exterior ao contribuinte residente no Brasil na data em que houve a sua apuração contábil (e não com o seu efetivo pagamento ao residente no Brasil) foi inspirada em legislações usuais no exterior, denominadas normas CFC (abreviação de “controlled foreign companies”) que também possuem a finalidade precípua de impedir o diferimento na tributação dos lucros apurados no exterior e evitar fraudes ao Fisco. No âmbito internacional, entende-se **que essas normas são válidas em face dos tratados para evitar a dupla tributação.**

Confira-se, por exemplo, o parágrafo 23 dos comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) ao artigo 1º da convenção modelo para evitar a dupla tributação (tradução livre):

23. A utilização de “companhias de base” [base companies” 4¹ em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [Controlled Foreign Companies/CFCs” em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto a forma dessa legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o art. 7º, § 1º, e o art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 10.1 dos “Comentários” ao art. 7º e 37 dos “Comentários” ao art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior tal como estruturada não é contrária aos dispositivos da Convenção.

As normas “CFC” não estão em conflito com os tratados, porque está claro, no âmbito internacional, que **cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente**, que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação. Aliás, pode-se dizer que essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação.

Essa conclusão está muito evidente no parágrafo 10.1 dos comentários ao artigo 7º da convenção modelo da OCDE, “verbis” (tradução livre):

10.1 O propósito do § 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros

¹ 4 * “Base company”: uma companhia geralmente situada em um país de baixa ou nenhuma tributação, tipicamente um paraíso fiscal, usada para receber lucros que de outra forma caberiam diretamente ao contribuinte, reduzindo portanto os impostos no país do contribuinte. O contribuinte é freqüentemente capaz de gozar do benefício econômico dos lucros, p.ex., direcionando seu modo de emprego pela “companhia de base”. Exemplos de “companhias de base” podem incluir uma “holding company”, uma companhia cativa de seguros (“captive insurance company), ... Certos tipos de “conduit company” podem também ser consideradas “companhias de base” (fonte: “IBFD International Tax Glossary”/5ª edição/editado pelo “International Bureau of Fiscal Documentation”/Amsterdam).

(ver também § 23 dos “Comentários” ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos “Comentários” ao art. 10).

Portanto, a MP nº 2.158-35/2001 dispõe que os lucros das empresas controladas e coligadas no exterior também **deverão compor os lucros da sociedade**, controladora ou coligada, **residente no Brasil**, como a sociedade no exterior fosse “transparente” para fins fiscais. Como os lucros da sociedade no exterior são imputáveis à empresa brasileira, não há descumprimento do tratado, pois continuará havendo tributação de lucros de empresa brasileira.

Nesse sentido, cita-se um precedente da **Terceira Turma do TRF da 2ª Região (processo nº 2003.51.01002937-0)**, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial aos embargos de declaração opostos pelo contribuinte (Vale S.A), o qual apontava, dentre outros motivos, a existência de contradição, “pois o acórdão embargado, ao mesmo tempo em que reconhece que o artigo VII dos tratados contra a dupla tributação, celebrados pelo Brasil com outros países, onde estão domiciliadas as controladas da ora embargante, proíbe que o Brasil tribute os lucros de referidas empresas e que referidos tratados prevalecem face às leis internas (art. 98, do CTN), concluiu que tal disposição convencional não impediria a aplicação do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, preceito que consagrou regime de tributação incidente sobre os lucros das sociedades controladas estrangeiras.

[...]

e) Na hipótese de se entender pela indispensabilidade da aplicação do § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002, as bases de cálculo apuradas devem ser retificadas.

Por ultimo, caso seja entendido que, antes da tributação, os lucro disponibilizado pela MONTHIERS deve ser necessariamente consolidado com o resultado da empresa JALUA, destaca-se que tal entendimento não pode dar ensejo à exoneração total dos correspondentes créditos tributários. Como a consolidação prevista no § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002 **importa mera fórmula de apuração da base de cálculo, a sua aplicação deve acarretar apenas a retificação do valor lançado com a manutenção de eventual crédito remanescente.**

Por certo, **tendo a Autoridade Fiscal corretamente identificado a matéria tributária**, eventual erro na apuração da base de cálculo não pode ensejar a exoneração de todo o crédito constituído, mas apenas daquela parte que foi indevidamente calculada. Assim, no presente processo, caso seja entendido que a consolidação é indispensável, **a base de cálculo deve ser novamente apurada mediante a compensação do lucro da MONTHIERS com o resultado da JALUA.** [...]

A análise do recurso de ofício foi sobrestada por meio da Resolução nº 1302-000.255, proferida por esta turma ordinária em 11/09/2013, nos termos do disposto nos § 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF. nº 543/2009.

Com a revogação dos dispositivos que autorizavam o sobrestamento dos processos o presente processo retornou para julgamento, sendo distribuído, por sorteio, a este relator.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Os recursos de ofício e voluntário são tempestivos e atendem aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deles conheço.

Recurso de Ofício

O acórdão recorrido exonerou parte do lançamento relativo a tributação de lucros auferidos no exterior por meio de empresas controladas pela interessada.

Analiso cada uma das situações de forma isolada, nos mesmos moldes do acórdão recorrido.

Lucros Auferidos pela Cympay

A autoridade fiscal efetuou o lançamento dos lucros obtidos pela empresa Cerveria e Malteria Paysandu S/A – Cympay, sediada no Uruguai foi, nos montantes de R\$32.249.002,49 (em 2006) e R\$28.065.118,65 (em 2007), diretamente na apuração dos resultados da recorrente, sem considerar que a empresa Cympay era controlada pela empresa Aspen Equities Corp., sediada nas Bahamas, sendo apenas esta última controlada diretamente pela autuada.

Neste caso, os lucros da Cympay estavam devidamente consolidados na Aspen, conforme descrito no TVF, citado pelo acórdão recorrido, *verbis*:

23. De fato, a autoridade fiscal demonstra ciência de que os lucros da Cympay estavam consolidados nas demonstrações financeiras da Aspen, como se nota no seguinte trecho do TVF:

5.2.8 (...) Observamos que nos dois anos acima elencados, o principal resultado obtido que é o lucro operacional ou do exercício, teve origem no aproveitamento da equivalência patrimonial, valor este que foi praticamente composto do controle acionário da Aspen Equities Corp. na controlada Cerveria e Malteria Paysandu S/A – Cympay.

5.2.9 Esclarecemos que apesar da Aspen ter auferido resultados positivos nos anos de 2006 e 2007, tais lucros não são passíveis de tributação, pois nestes anos os resultados acumulados têm valores negativos e portanto não há lucro excedente a ser distribuído. Também acrescentamos que caso houvesse tributação dos lucros da Aspen, que controla quase a totalidade do capital social da “Cympay”, haveria consideração duplicada dos lucros na medida em que os resultados apurados pela Aspen, são essencialmente compostos da equivalência patrimonial naquela empresa controlada.

O colegiado *a quo* cancelou o lançamento nesta parte, sob o fundamento de que o tratamento dado pela autoridade fiscal não encontra respaldo no § 6º do art. 1º da IN.SRF. nº 213/2002, que regulamentou a tributação dos lucros no exterior, *verbis*:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

(...)

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

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

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

§ 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.

Concluiu o acórdão recorrido, *verbis*:

24. O que se nota nesse trecho transcrito é que a fiscalização preferiu tributar diretamente os lucros da controlada indireta simplesmente porque se estes fossem consolidados na controlada direta não haveria tributação devido à compensação com os resultados acumulados negativos da controlada direta. Ainda que se admita que a regra da consolidação na controlada direta contida no § 6º do artigo 1º da IN/SRF nº 213/2002 possa ser quebrada se houver fundamento razoável, a escolha pela fiscalização do método mais gravoso para a contribuinte com certeza não é motivo

capaz de sustentar lançamento. Diante disso, cabe a exoneração desta parcela do lançamento.

Entendo correta a conclusão do acórdão recorrido ao cancelar a exigência, pois, com efeito, o § 6º do art. 1º da IN.SRF. nº 213/2002, é cristalino ao dispor sobre a forma de tributação do resultado de empresa no exterior, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, determinando que este resultado deverá ser consolidado no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Neste diapasão, considerando que os resultados consolidados da empresa controladora da Cimpay no exterior (Aspen) embora positivos foram inteiramente absorvido por resultados negativos acumulados nos exercícios anteriores pela Aspen (cfe. Demonstrações às e-fls.81/86), revela-se correto o cancelamento da exigência neste ponto.

Lucros Auferidos pela Monthiers

A empresa Monthiers S.A, é sediada no Uruguai foi, em 2006 e 2007, 100% controlada pela empresa Jalua S/A, sediada na Espanha, que, por sua vez era 100% controlada pela autuada. O lançamentos foi também realizado mediante a tributação do resultado da Monthiers (controlada indireta da recorrente) mediante adição direta aos resultados da interessada, no montante de R\$213.872.986,81 (em 2006).

Neste caso, apesar de também terem sido tributados diretamente os lucros auferidos por uma controlada indireta, a autoridade fiscal justificou esta parcela do lançamento utilizando-se da teoria das chamadas “Treaty Shopping” que, segundo afirma, são uma forma de abuso dos tratados internacionais que cria “figuras jurídicas fictícias com a finalidade de utilização das normas de acordos para evitar bitributação por pessoas que o tratado não designou como beneficiário”.

De acordo com a autoridade autuante, há a “constituição de uma rede de sociedades, que podem vincular-se juridicamente (critério de residência) a um Estado membro de um acordo e, desta forma, se tornem incluídas indevidamente no campo de aplicação do tratado”.

Refere-se, também, à necessidade de presença substancial da empresa num dos estados contratantes para que esta se beneficie do tratado para evitar a dupla tributação. Aponta que a controlada Jalua Spain é mera conectora entre a interessada e a empresa Monthiers, com vistas ao aproveitamento dos benefícios tributário do Tratado Brasil-Espanha.

A autoridade fiscal apresenta longa explanação doutrinária no TVF, sobre situações que justificariam a não aplicação de tratados para evitar a dupla tributação, com vistas a fundamentar a adição dos resultados da Monthiers diretamente nos resultados da recorrente, entremeando-a com suas conclusões sobre o caso concreto, conforme excertos abaixo, *verbis*:

[...]

Ressaltamos que a **Jalua S/A está localizada na Espanha e os resultados oriundos fora da Espanha não são tributados nesse país por conta do referido tratado para evitar a Dupla Tributação e logo, os lucros e/ou dividendos**

originados na Monthiers S/A, não foram tributados no Uruguai e nem foram oferecidos à tributação no Brasil.

[...]

Sobre a estrutura de um TDT (tratado de dupla tributação) cita que as pessoas visadas são aquelas residentes em Estados Contratantes, enquanto que, o domicílio fiscal, também denominado residência, define-se utilizando primeiramente o critério de habitação permanente, posteriormente o de centro de interesses vitais, depois o de permanência habitual, em seguida o de nacionalidade e , finalmente, o de mútuo acordo entre os Estados Contratantes.

Conclui-se, portanto, que para as pessoas jurídicas, o critério é o lugar de sua sede de direção efetiva, que no caso da fiscalização em análise representa o Brasil, pois **entendemos que a Jalua S/A, sediada na Espanha é um mero conector para aproveitamento dos benefícios tributários.**

[...]

Quanto ao estabelecimento permanente, ensina o autor acima que a sua função principal é a de propiciar o pressuposto para a sujeição da atividade econômica de um estrangeiro em um outro país, ou seja, designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade e compreende o lugar de direção da empresa (no caso, a direção de fato da empresa é no Brasil), sucursal ou filial, escritório , fábrica, oficina, mina, poços de gás ou petróleo, pedreira ou qualquer outro lugar de extração de recursos naturais, bem como um canteiro de obras ou de construção, montagem ou instalação, que se mantenha em período determinado (mais de 12 meses - modelo OCDE). (...)

Conclui-se, portanto, que o simples controle de uma sociedade residente em um Estado Contratante, por outra residente em outro Estado Contratante, não é suficiente para a caracterização de estabelecimento permanente e que **são estabelecimentos estáveis as instalações que adquirirem ou realizam diretamente um lucro, tendo caráter imediatamente produtivo, o que não é o caso da Jalua S/A.**

[...]

(...). Traz em sua definição (treaty shopping) o uso de um TDT por alguém, através da interposição de uma pessoa, para obter a proteção de um acordo de bi-tributação que, de outro modo, não seria devida, enfatizando que não há que se falar em treaty shopping quando o contribuinte é movido por motivos extra-fiscais, necessário assim que a interposição de terceira pessoa seja feita com o fim específico de haurir as vantagens do TDT.

Surge no direito tributário internacional, a expressão "beneficial owner", trazida para o vernáculo como beneficiário efetivo, para designar aquele que na realidade auferirá as vantagens decorrentes do tratado, no caso de interposição de terceira pessoa. Trata-se de alguém reconhecido como proprietário por equidade, por lhe pertencerem o uso e título da coisa embora o título legal pertença a outra pessoa. No Brasil, utilizadas nos modelos de tratados da OCDE, nos artigos 10 (dividendos), 101 (juros) e 12 (royalties), vemos ser empregado em mais da metade dos TDSs celebrados. Ou seja, no "Treaty Shopping" é designado aquele que por interposta pessoa auferirá as vantagens do TDT, sem nele aparecer, sendo que o mesmo se concretiza quando preenche dois requisitos: possua direito de decidir se o seu investimento (capital e ativo) deve ou não produzir rendimentos e possua o direito

de dispor livremente desse rendimento, o que se faz pela presença de busca planejada do melhor TDT, visando o resultado fiscal mais favorável, que o planejador (beneficiário efetivo) não reside nos países signatários do TDT, interposição de terceiro residente no país destinatário dos rendimentos e afastamento da tributação no país da fonte dos rendimentos por força do TDT.

Por tudo o que foi arrazoado, entendemos que deve ser tributado o lucro auferido pela Monthiers S/A, domiciliada no Uruguai, junto à brasileira Eagle Distribuidora de Bebida S/A, por ser esta efetivamente a beneficiária de tal resultado.

(grifos nossos)

O colegiado recorrido afastou a exigência, ao entender que não restaram comprovadas as afirmações da autoridade fiscal no sentido de que a empresa Jalua Spain seria uma pessoa jurídica interposta (Treaty Shopping), unicamente com o objetivo de fugir à tributação dos resultados da Monthiers, mediante a utilização abusiva do Tratado Brasil-Espanha, que, assim, seria inoponível ao Fisco.

Também refutou a aplicação das conclusões contidas no Acórdão nº 101-97.070, indicado pela autoridade fiscal no TVF como fundamento adicional da autuação, tendo a recorrente também como interessada, no qual se manteve a tributação dos lucros auferidos em 2002 no Uruguai pela mesma controlada indireta Monthiers S.A, controlada já àquela época pela mesma controlada direta espanhola Jalua S/A.

Seguem excertos das conclusões trazidas no voto condutor, *verbis*:

26. Aqui, apesar de também estarem sendo tributados diretamente os lucros auferidos por uma controlada indireta, a auditora justifica esta parcela do lançamento se utilizando da teoria das chamadas “Treaty Shopping” que, segundo afirma, são uma forma de abuso dos tratados internacionais que cria “figuras jurídicas fictícias com a finalidade de utilização das normas de acordos para evitar bitributação por pessoas que o tratado não designou como beneficiário”. Conforme explica, há a “constituição de uma rede de sociedades, que podem vincular-se juridicamente (critério de residência) a um Estado membro de um acordo e, desta forma, se tornem incluídas indevidamente no campo de aplicação do tratado”. Desta forma, como o Brasil firmou tratado para evitar a bitributação com a Espanha, mas não possui tal espécie de tratado com o Uruguai, a existência da empresa espanhola Jalua, empresa “interposta” entre a autuada brasileira e a empresa uruguaia, somente se justificaria para evitar a tributação no Brasil dos lucros auferidos no Uruguai. Além de discorrer longamente sobre as “Treaty Shopping” (fls. 818 a 825), a fiscalização também fundamenta esta parte da autuação no Acórdão nº 101-97.070, do antigo Conselho de Contribuintes, sessão de 17/12/2008, processo 16327.000530/2005-28, de interesse da mesma autuada e que manteve a tributação dos lucros auferidos em 2002 no Uruguai pela mesma controlada indireta Monthiers S.A controlada já àquela época pela mesma controlada direta espanhola Jalua S/A, ementado nos seguintes termos:

[...]

28. De fato, no Termo de Verificação que fundamentou aquele lançamento também não há menção a planejamento tributário abusivo ou desconsideração de pessoa jurídica, conforme se nota na cópia apresentada pela impugnante às fls. 418 a 425. Pelo contrário, o que se observa é que aquela autoridade autuante consolidou os

lucros da empresa uruguaia nos resultados na empresa espanhola como determina a IN/SRF nº 213/2002 citada acima. O problema que lá ocorreu é que o fiscal também nada disse a respeito do Tratado Brasil-Espanha.

[...]

30. Como se vê, o que embasou a manutenção daquele lançamento, e a conseqüente não aplicação ao caso do Tratado Brasil-Espanha, foi simplesmente o entendimento de que os lucros das controladas indiretas podem ser oferecidos diretamente à tributação no Brasil porque, como provém de terceiro país, não estariam abrangidos pelo tratado.

31. Vejo aqui uma contradição entre o entendimento que prevaleceu na instância superior (que é indicativo para o julgador administrativo) e a determinação contida no § 6º do artigo 1º da IN/SRF nº 213/2002 que determina a consolidação dos resultados na controlada direta, cuja observância é obrigatória conforme escrito acima. A única solução razoável que encontro para este conflito é se no caso concreto a fiscalização demonstra que houve planejamento tributário abusivo inoponível ao Fisco, cujo um dos tipos é a “Treaty Shopping”. Do contrário, teríamos que decidir como se houvesse uma regra escrita dizendo que a consolidação não se aplica quando a controlada direta estiver em país com o qual o Brasil tenha tratado e a indireta em terceiro país. E também como se estivesse escrito no tratado entre o Brasil e a Espanha que os lucros auferidos por controladas de empresas sediadas nos Estados contratantes, mas domiciliadas em terceiros países, não estão abrangidos pelo Tratado, o que, de fato, não se encontra estabelecido. Isto não seria razoável porque atingiria indiscriminadamente, sem base legal ou regulamentar, situações em que as empresas envolvidas existem e atuam real e lícitamente em vários países.

[...]

33. A fiscalização fala que a Jalu é um mero conector para aproveitamento dos benefícios tributários, que sua direção de fato é no Brasil e que não tem caráter imediatamente produtivo. Contudo, não diz porque ela é um mero conector, nem porque não possui caráter produtivo ou que as atividades declaradas em seus atos constitutivos não estejam sendo exercidas. Também não explicita porque chegou à conclusão de que a direção da espanhola Jalu é de fato no Brasil, o que poderia descaracterizá-la como estabelecimento permanente na Espanha e, conseqüentemente afastar a isenção de seus rendimentos no Brasil prevista no Tratado para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre o Brasil e a Espanha, promulgado pelo Decreto nº 76.975, de 02 de janeiro de 1976.

[...]

Na sequência do voto condutor, a autoridade julgadora de primeiro grau aponta para a ausência, na autuação, de demonstração da correlação entre os fatos apontados e as normas suscitadas e da impossibilidade do suprimimento pelo julgador, *verbis*:

34. Daí, duas ordens de consideração: primeiro, da necessidade de se justificar, em discurso explícito, claro e congruente (artigo 50, § 1º, primeira parte, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999), a correlação entre o fato jurídico observado no mundo real e a hipótese normativa (ou teórica) eleita; segundo, do momento em que isso deve ser feito.

35. Sobre o assunto, Celso Antonio Bandeira de Mello (in “Curso de Direito Administrativo”, 20. ed. Malheiros: São Paulo, 2006, p. 100), defende que, para

efeito de se ter um ato administrativo justificado, com adequada e suficiente motivação, há que se exigir a intercorrência de três aspectos: (1) identificação do evento (fato jurídico), o que é feito com linguagem que o descreva e aponte sua prova para o Direito; (2) fundamento legal, isto é, a norma jurídica que pode assimilar aquele evento/fato (concreto) como uma possível realização de seu antecedente (abstrato); e (3) demonstração da correlação lógica entre os dois primeiros. Eis as palavras do Professor:

[...]

36. Já sobre o momento em que se deve apresentar dita motivação, compreendida ela em sua integridade tripartite como acima aventado, tal só se compreende oportuno desde que **antes ou quando da formalização do ato administrativo em consideração** (lançamento tributário, no caso). Não se pode, agora, às escondidas do Contribuinte, bem como para sua surpresa, suprir eventual defeito da motivação e encontrar ou apontar agora qualquer outro argumento, prova ou documento que possa, eventualmente, justificar o ato sob discussão. (...):

[...]

42. Por meio da descrição do fato, são explicitados os motivos que levaram à autuação. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte.

43. No caso em discussão, entendo que a descrição dos fatos apresentada pela autoridade autuante é insuficiente para a manutenção da autuação, devendo também esta parcela do lançamento ser exonerada.

Examinando todos os elementos dos autos e a fundamentação do lançamento, nesta parte, verifico que a autoridade fiscal adotou aqui, também, a adição do resultado da empresa controlada indireta (Monthiers) diretamente nos resultados da recorrente, abstraindo a necessidade de consolidação na empresa controlada direta da interessada (Jalua), situada na Espanha, conforme determina o art. 6º da IN. SRF. 213/2002.

Neste ponto verifica-se que a autoridade fiscal observou no TVF que a controlada Jalua não consolidou o resultado de sua controlada (Monthiers), por meio de equivalência patrimonial, em suas demonstrações, uma vez que na Espanha a contabilidade obedece às Normas Internacionais de Informações Financeiras (NIIF), que não obriga as empresas espanholas a contabilizar os ativos mobiliários, conforme pag. 30 TVF (e-fls. 825), *verbis*:

A equivalência patrimonial positiva obtida por via empresa estabelecida no exterior, difere da equivalência patrimonial positiva auferida via controladas situadas no Brasil, exatamente porque estas últimas ao apurarem seus resultados sofrem a devida tributação.

Na Espanha, a contabilidade obedece às Normas Internacionais de Informações Financeiras (NIIF), sendo que tal regime não obriga as empresas espanholas a contabilizar os ativos imobiliários (que no presente caso, é a empresa controlada Monthiers S/A).

O Contribuinte entregou em 04/03/2001, no cumprimento à intimação inicial, as demonstrações financeiras da Jalua S/A, expressas em Euro e sua correspondente a conversão para Reais, utilizando-se o câmbio do dia 31 de dezembro de cada ano.

Para estes valores expressos em Reais, foram mantidas as mesmas contas utilizadas na Espanha e que portanto obedecem às regras da NIIF.

É por esta razão que nas demonstrações financeiras da Jalua S/A não se visualizam as contas de ativo permanente - investimento, nem a contrapartida de equivalência patrimonial nas demonstrações de resultado do exercício. O resultado líquido do exercício encerrado em 31/12/2006 apresenta o valor negativo de -R\$ 53.196,41 (cinquenta e três mil, cento e noventa e seis reais e quarenta e um centavos).

Sobre as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, assim dispõe o art. 6º da IN.SRF. nº 213/2002:

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

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

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

[...]

Como se viu na descrição do TVF, as demonstrações financeiras apresentadas pela fiscalizada, ora recorrente, relativas à empresa Jalua, seguiu as normas de contabilidade aplicadas na Espanha, que dispensa o reconhecimento dos ativos mobiliários da empresa e, por consequência, a equivalência patrimonial de suas controladas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, nas razões apresentadas, afirma que a recorrente teria reconhecido o lucro da controlada indireta (Monthiers), diretamente em suas demonstrações pela equivalência patrimonial e que este também seria um dos fundamentos da autuação.

Examinando detidamente o TVF e os documentos acostados aos autos não encontrei nada que desse suporte a esta afirmação. Aliás, não encontrei nos autos diversos documentos que teriam sido apresentados pela recorrente na resposta ao Termo de Intimação nº 01 e citados como anexos na resposta (e-fls. 24), que demonstrariam o tratamento dado pela recorrente com relação à equivalência patrimonial de suas controladas no exterior: - Anexo V: Equivalência Patrimonial - Memórias de Cálculo; - Anexo VII: LALUR Parte "A" - AC 2005/2006/2007/2008; Anexo XI: Balancetes 2006/2007/2008.

Assim, sob este aspecto, a adição direta do resultado da equivalência patrimonial da Monthiers ao resultado da recorrente, não pode ter outra conclusão que a adotada em relação à Cimpay, no sentido de que o procedimento não encontra respaldo na

regulamentação dada pelo Fisco à consolidação dos resultados, qual seja o § 6º do art. 1º da IN.SRF. 213/2002.

No entanto, a autoridade fiscal autuante trouxe outro fundamento para o lançamento do resultado da Monthiers em adição ao da recorrente. O de que a empresa Jalua Spain é um mero conector entre a interessada e a empresa Monthiers, com vistas ao aproveitamento dos benefícios tributário do Tratado Brasil-Espanha.

Neste ponto, não há como discordar do entendimento dado pelo colegiado *a quo* ao analisar a infração apontada e os elementos trazidos aos autos, *verbis*:

33. A fiscalização fala que a Jalua é um mero conector para aproveitamento dos benefícios tributários, que sua direção de fato é no Brasil e que não tem caráter imediatamente produtivo. **Contudo, não diz porque ela é um mero conector, nem porque não possui caráter produtivo ou que as atividades declaradas em seus atos constitutivos não estejam sendo exercidas. Também não explicita porque chegou à conclusão de que a direção da espanhola Jalua é de fato no Brasil, o que poderia descaracterizá-la como estabelecimento permanente na Espanha e, conseqüentemente afastar a isenção de seus rendimentos no Brasil** prevista no Tratado para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre o Brasil e a Espanha, promulgado pelo Decreto nº 76.975, de 02 de janeiro de 1976.

De fato, embora traga extensa teoria doutrinária acerca da possibilidade de afastar o tratado de não tributação quando identificadas as chamadas "Treaty Shopping", e afirme que seja o caso da empresa Jalua Spain, a autoridade fiscal não trouxe ou apontou qualquer elemento concreto nesse sentido, nem parece ter se aprofundado na busca de tais elementos.

Não há nos autos e no TVF qualquer discussão sobre se a empresa Jalua está submetida a um regime fiscal privilegiado perante o fisco Espanhol, como as chamadas Entidad de Tenencia de Valores Etranjeros (ETVE), que seria um indicativo de que, de fato, os lucros obtidos pela Monthiers jamais seriam tributados na Espanha. Ou, a despeito disso, demonstrando que a Jalua não tinha existência ou, pelo menos, qualquer atividade produtiva na Espanha, e o porque da afirmação de que o controle de fato da Monthiers é feito diretamente pela empresa brasileira.

Afirma a autoridade fiscal, *verbis*:

Ressaltamos que a Jalua S/A está localizada na Espanha e os resultados oriundos fora da Espanha não são tributados nesse país por conta do referido tratado para evitar a Dupla Tributação e logo, os lucros e/ou dividendos originados na Monthiers S/A, não foram tributados no Uruguai e nem foram oferecidos à tributação no Brasil.

No entanto, não faz qualquer correlação entre os elementos por ela colacionados aos autos que dêem suporte às afirmações. Não justifica porque os resultados da empresa Monthiers não seriam tributados na Espanha, nem explica a afirmação de que não foram tributados no Uruguai.

Tendo sido esses os dois fundamentos da autuação, entendo que é despiciendo discutir nesses autos a aplicabilidade do Tratado para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre o Brasil e a Espanha aos resultados apurados pela empresa Jalua, como propõe

a Fazenda Nacional nas suas razões recursais, sejam eles obtidos na Espanha ou por meio de sua controlada no exterior.

A autuação, neste ponto, foi erigida em face dos resultados da Monthiers que foram adicionados diretamente aos resultados da recorrente, pelos fundamentos acima analisados e que foram afastados pelas razões retro expostas.

Assim, entendo correto o cancelamento dessa exigência realizado pelo acórdão recorrido.

Por todo o exposto, voto por negar seguimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

Passo a analisar as alegações trazidas pela recorrente no seu recurso voluntário.

Ilegitimidade da disponibilização ficta dos lucros

A recorrente alega como primeiro ponto do recurso voluntário a ilegitimidade da disponibilização ficta dos lucros, estabelecida no art. 74 da MP. 2158-35/2001, em face das disposições do CTN e da Constituição Federal;

O art. 74 da MP. 2158-35/01 foi objeto de questionamento perante o Supremo Tribunal Federal - STF, por meio da ADI nº 2588-DF, que foi julgada pelo pleno em 10/04/2013, cujo acórdão tem a seguinte ementa:

ADI 2588 / DF - DISTRITO FEDERAL
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. ELLEN GRACIE
Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA
Julgamento: 10/04/2013 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
Publicação DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014
EMENT VOL-02719-01 PP-00001

Parte(s)

REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se

dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. **2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:** 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Esta decisão do Supremo Tribunal Federal transitou em julgado em 14/08/2014, com efeito *erga omnes* e vinculante a todos os órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, por força do disposto no § 2º do art. 102 da CF/88.

Assim, restam incontroversos, neste Colegiado, os seguintes pontos:

- a) que o art. 74 da MP 2.158-35/01 não se aplica às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;
- b) que o art. 74 da MP 2.158-35/01 se aplica às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); e
- c) que o parágrafo único do art. 74 é inconstitucional.

Nas hipóteses de lucros de coligadas em “paraíso fiscal” e de lucros de controladas fora de “paraíso fiscal”, não se atingiu o juízo efetivo no julgamento da referida ADI, porquanto não se colheu a votação mínima de 6 votos, num sentido ou noutro.

É oportuno registrar, porém, que o julgamento do RE nº 541.090-SC, concluído igualmente em 10/4/13, deu-se provimento parcial ao recurso, para reconheceu a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 quanto a lucros de controlada fora de “paraíso fiscal”, nos termos da ementa abaixo transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Assim, embora não tenha conferido eficácia *erga omnes* à decisão do referido RE, é certo que o STJ reconheceu, naquele julgamento a constitucionalidade do art. 74 em face da tributação das empresas controladas no exterior, não situadas em “paraísos fiscais”.

Por outro lado, não compete a este colegiado negar a validade ou apreciar a inconstitucionalidade de lei, nos termos do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF² e da Súmula CARF nº 2³.

² Ricarf (Anexo II, Portaria MF. 343/2015) _:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

Assim, resta prejudicada a apreciação da alegação de ilegitimidade do art. 74 da MP. 2158-2001.

Compensação do Imposto pago no exterior pela controlada Brahmaco

A recorrente suscita a necessidade de reconhecimento do direito à compensação do imposto pago no exterior pela sua controlada Brahmaco, no ano de 2006, que estaria evidenciado no próprio quadro elaborado pela fiscal autuante no TVF. Alternativamente, propugna que, caso não se reconheça o direito à compensação do imposto o montante pago no exterior deve ser abatido do montante de lucros tributados no Brasil a título de despesas, pois não poderia, assim, compor a base de cálculo tributável.

Analisando o subitem 5.1 do TVF (pag. 14 do TVF - *e-fls.809* dos autos) verifica-se que, de fato, a autoridade fiscal aponta no "**Demonstrativo 5**" o valor de tributo sobre o resultado do exercício, em 31/12/2006, de USD 2.060,00.

Sobre a compensação do imposto pago no exterior, a IN. SRF. nº 213/2002 assim dispõe:

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

*§ 1º **Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago** no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.*

*§ 2º **O tributo pago no exterior**, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.*

[...]

*§ 8º **Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago**, não sendo permitido o*

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
- d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e
- e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

[...]

³ Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

[...]

§ 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.**

[...]

(grifei)

A legislação estabelece a compensação apenas sobre o imposto efetivamente pago no exterior pela empresa controlada e exige a comprovação do pagamento por parte da controladora.

Assim, não basta a transcrição do imposto calculado nas demonstrações financeiras da controlada. É imprescindível a comprovação do pagamento pela interessada, o que não ocorreu no presente caso.

Também não merece guarida o pleito de exclusão do valor do imposto apurado da base de cálculo tributada, porquanto a legislação estabelece que os lucros serão tributados pelos seus valores apurados, antes de descontado o tributo no país de origem. É como dispõe o art. 1º, § 7º da IN.SRF. nº 213/2002, *verbis*:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

[...]

§ 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.**

[...]

(grifei)

Ante ao exposto, voto por negar seguimento ao recurso voluntário nesta parte.

Ajuste de Preço de transferência

A recorrente alega, quanto ao ajuste de preço de transferência em face de empréstimos a empresa vinculada no exterior, a "manifesta inconsistência desta norma legal, que a pretexto de evitar suposta transferência de lucros entre empresas ligadas, pela celebração de contratos em condições de favorecimento que não seriam celebrados entre partes não relacionadas, acaba estabelecendo como receita mínima que deve ser reconhecida a título de juros nas operações de mútuo (o que deveria corresponder a. mais baixa taxa de juros que um terceiro não relacionado conseguiria obter) o mesmo valor estabelecido como despesa máxima em caso de juros passivos (ou seja, a mais alta taxa que se imagine ser exigida pelo mercado), o que em si é um absurdo".

Sustenta que embora seja vedado ao julgador administrativo apreciar a constitucionalidade de dispositivos legais é seu dever "deixar de aplicar a dispositivos que se mostrem condizentes com a própria finalidade da lei que os instituiu, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784/99.

Não ha como acolher a recorrente, pelos motivos já expostos quando da apreciação quanto a legitimidade da lei que estabelece a tributação dos lucros no exterior.

Conforme asseverado, não podem os membros deste colegiado negar a validade ou apreciar a inconstitucionalidade de lei, nos termos do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e da Súmula CARF nº 2.

Ajustes do saldo negativo da CSLL

A interessada, pleiteia que sejam corrigidos os valores dos saldos negativos de CSLL que constaram de quadro no final do acórdão recorrido, tendo em vista que as infrações relativas ao ajuste de preço de transferência não resultaram em lançamento da CSLL, de sorte que sua manutenção pelo acórdão recorrido não pode influenciar a recomposição do saldo negativo, limitando-se à infração relativa a adição de lucros no exterior obtido pela sua controlada Brahmaco.

De fato, o acórdão recorrido traz um quadro demonstrativo, abaixo reproduzido, relativo a redução de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, após o cancelamento das exigências pelo colegiado "*a quo*":

Ano-calendário 2006	
Infrações mantidas	R\$ 492.989,15
Prejuízo fiscal declarado do período / Base de cálculo CSLL negativa do período	R\$ 1.660.434,34
Matéria tributável mantida	R\$ 0,00
Prejuízo/Base de Cálculo remanescente do período	R\$ 1.167.445,19

Ano-calendário 2007	
Infrações mantidas	R\$ 596.960,83
Prejuízo fiscal declarado do período / Base de cálculo CSLL negativa do período	R\$ 768.529,38
Matéria tributável mantida	R\$ 0,00
Prejuízo/Base de Cálculo remanescente do período	R\$ 171.568,55

Ocorre que o lançamento relativo ao preço de transferência somente foi realizado em face do IRPJ. Assim, sua manutenção não pode afetar o saldo de base negativa da CSLL apurada nos respectivos períodos.

Assim, para efeitos de atualização dos saldos negativos da CSLL devem ser considerados os seguintes valores:

Ano-calendário 2006	
Infrações mantidas (CSLL)	R\$ 473.152,23
Base de cálculo CSLL negativa do período	R\$ 1.660.434,34
Base de Cálculo da CSLL remanescente do período	R\$ 1.187.282,11

Ano-calendário 2007	
Infrações mantidas (CSLL)	R\$ 579.423,38
Base de cálculo CSLL negativa do período	R\$ 768.529,38
Base de Cálculo da CSLL remanescente do período	R\$ 189.106,00

Conclusão

Por todo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para corrigir o erro material verificado na apuração do saldo de base negativa da CSLL nos anos de 2006 e 2007, decorrente da manutenção parcial das exigências.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator