



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

Processo n° 16643.720065/2013-72
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-002.761 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria LUCROS NO EXTERIOR
Recorrentes JBS S.A
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto no lançamento tributário devem ser corrigidas de ofício ou a requerimento do sujeito passivo no curso do processo administrativo.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INSTRUMENTAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de planejamento, não contaminando a ação fiscal se emitido com eventuais falhas.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

LUCROS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 é constitucional quando aplicado a empresa controlada sediada em país sem tributação favorecida, que é o caso da espécie, pelo que sua aplicação não pode ser afastada em decisão do CARF, por força do artigo 62 do seu Regimento Interno.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

A redução do valor disponibilizado do lucro obtido no exterior é admitida por meio da compensação dos tributos devidos e pagos no exterior.

LUCROS NO EXTERIOR. PREJUÍZOS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO.

Os lucros e prejuízos das múltiplas empresas estrangeiras relacionadas ao contribuinte devem ser consolidados levando-se em consideração a estrutura

que assumiram nas suas relações societárias, bem como os percentuais de participação.

TRATADO BRASIL-ÁUSTRIA

O tratado celebrado entre o Brasil e a Áustria para evitar dupla tributação não impede a tributação dos lucros obtidos no exterior por empresa controlada, desde que compensados os tributos pagos no exterior.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso de ofício e do recurso voluntário e: 1. negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade; 2. dar parcial provimento ao recurso voluntário para que seja reduzida a exigência tributária pela compensação dos tributos pagos no exterior, conforme apontado no relatório de diligência de fls. 2182, por voto de qualidade. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente Convocado), que afastavam a incidência do art. 74 em relação ao lucro consolidado na Áustria e reconheciam o direito em compensar o imposto de renda pago nos EUA conforme o valor declarado pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

JBS S.A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 16-60.389 (fls. 1567), pela DRJ São Paulo, interpôs recurso voluntário (fls. 1600) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O processo trata de lançamentos tributários (fls. 1242) para exigir IRPJ e CSLL relativos ao ano 2008, bem como juros de mora e multa de ofício (75%). Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1225), a empresa atuada JBS S.A. incorporou a empresa

BERTIN S.A. em 2009. A fiscalização concluiu que a empresa BERTIN S.A., ao apurar o lucro real do ano 2008, estava obrigada a adicionar os lucros auferidos no exterior com suas subsidiárias integrais, BERTIN Holding GmbH (Áustria) e BERTIN USA Corporation (EUA), sendo que cada uma delas controlava outras empresas no exterior.

A decisão recorrida exonerou parte do crédito tributário em razão da constatação de que fora utilizada taxa de câmbio equivocada.

Em seu recurso voluntário, o contribuinte apresenta os argumentos a seguir sintetizados:

- i) o mandado de procedimento fiscal (MPF) que deu ensejo à fiscalização contém vício, na medida em que, apesar de ter sido prorrogado diversas vezes, não há qualquer notícia neste sentido nos autos, o que torna nulo todo o procedimento fiscal;
- ii) os lucros auferidos por controladas no exterior só poderão se sujeitar à incidência do IRPJ e da CSLL se juridicamente disponibilizados à controladora situada no Brasil e não é o que ocorre sob a vigência da MP 2.158-35/01, que fundamentou a presente autuação;
- iii) os lançamentos tributários são inválidos na medida em que não foram compensados os tributos pagos no exterior;
- iv) a autuação não considerou o prejuízo fiscal ocorrido no ano 2008;
- v) o lançamento fiscal foi feito como se não existisse a BERTIN Holding GmbH (Áustria) sem respaldo na legislação de regência e afastando a aplicação do Tratado Brasil-Áustria.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1641) em que se manifesta sobre cada uma das questões levantadas no recurso voluntário.

Na primeira vez em que foi apreciado o recurso voluntário, o julgamento foi convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 1202-000.245 (fls. 1686), para que a RFB apresentasse relatório conclusivo acerca do montante do imposto sobre lucro efetivamente pago pelas controladas Frigorífico Canelones S.A (Uruguai) e Bertin USA Corporation (EUA) no período base em discussão.

A diligência requerida foi cumprida e reduzida a termo por meio do relatório de fls. 2182. O contribuinte se manifestou sobre o resultado da referida diligência por meio da petição de fls. 2192. O conteúdo do relatório da diligência e a correspondente manifestação do interessado serão abordados oportunamente no voto.

É o relatório

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

1 Recurso de Ofício

A decisão de primeira instância exonerou parte do crédito tributário de IRPJ (R\$ 3.492.703,08) e de CSLL (R\$ 1.257.373,11), no valor total de R\$ 4.750.076,19.

A exoneração parcial do IRPJ e da CSLL se deu em razão da constatação de que a fiscalização utilizou a taxa de câmbio do Euro em 31/12/2008, no valor de R\$ 3,23815, como se fosse a do Dólar, que era de R\$ 2,337 (fls. 1582).

A Fazenda Nacional, nas suas contrarrazões, não manifestou contrariedade à referida exoneração.

Entendo também que não há reparos a fazer nessa decisão. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto no lançamento tributário devem ser corrigidas de ofício ou a requerimento do sujeito passivo no curso do processo administrativo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

2 Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 02/12/2014 (fls. 1598) e seu recurso voluntário foi juntado aos autos em 17/12/2014 (fls. 1599). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

2.1 NULIDADE - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

O recorrente propugna pela nulidade do procedimento fiscal que resultou nos lançamentos tributários em tela devido ao alegado fato de que o MPF que determinou a realização da auditoria foi prorrogado diversas vezes sem que tenha havido a necessária comunicação ao contribuinte (fls. 1265).

A decisão recorrida afastou a mesma alegação, trazida na impugnação, por entender que eventuais vícios na emissão de MPF não são causa de nulidade do procedimento fiscal (fls. 1577).

Entendo acertada a decisão recorrida.

Não é toda irregularidade no procedimento fiscal que causa a sua nulidade, apenas aquelas que importem em vício de incompetência ou que prejudiquem o direito de defesa do interessado, nos termos dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Ari 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

[...]

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

O MPF é mero instrumento de planejamento da Administração Tributária, não conduzindo qualquer informação relacionada a eventual crédito tributário e não limitando a competência legal da autoridade tributária, de forma que um eventual vício em sua emissão não contamina a ação fiscal.

Com isso, entendo que deve ser afastada a presente alegação de nulidade.

2.2 LUCROS NO EXTERIOR - DISPONIBILIDADE JURÍDICA

O recorrente afirma que os lucros auferidos no exterior somente podem ser submetidos à tributação no território nacional quando disponibilizados pelas empresas investidas e isso não ocorreria com a regra contida na Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01.

O contribuinte volta-se contra o artigo 74 da referida MP, vigente na época, o qual determina que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior devem ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, *verbis*:

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

O recorrente entende que esse dispositivo legal é inconstitucional e, de fato, ele foi submetido ao controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal, o que resultou em decisões estratificadas conforme a natureza (coligada ou controlada) e a localização geográfica (em país com tributação favorecida ou não) da investida. Trata-se, primeiro, da ADI 2.588, em que se chegou à seguinte conclusão:

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.

Em resumo, essa decisão declarou a inconstitucionalidade do artigo 74 apenas em relação às empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida e declarou a constitucionalidade do artigo 74 apenas em relação às empresas controladas sediadas em países com tributação favorecida. Assim, ficaram sem manifestação duas situações

possíveis: empresas coligadas sediadas em países com tributação favorecida e empresas controladas sediadas em países sem tributação favorecida.

Na espécie, as empresas que geraram os lucros no exterior em tela são controladas sediadas em países sem tributação favorecida. Assim, essa situação não foi alcançada pela decisão da ADI nº 2.588, de forma que foi preservada a aplicação do artigo 74 na espécie.

Em reforço a esse entendimento, deve ser destacada outra manifestação do STF, agora em controle concentrado, em que foi expressamente declarada a constitucionalidade do artigo 74 em relação às empresas controladas sediadas em países sem tributação favorecida, o caso da espécie. Trata-se da decisão no RE 541.090/SC a qual adotou a seguinte ementa:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART 74 DA MEDIDA PROVISORIA 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.

A existência de tais decisões da Suprema Corte permitem concluir que é constitucional a aplicação do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 ao presente caso. Assim sendo, deixo de apreciar os argumentos trazidos pelo recorrente tendentes a afastar a aplicação desse dispositivo, por força do artigo 62¹ do Regimento Interno do CARF.

Em tempo, o recorrente cita a decisão no RE 611.586/PR em seu favor. Todavia, tal decisão tem por objeto empresa sediada em "paraíso fiscal", ou seja, não possui congruência com a espécie.

Com isso, entendo que as razões apresentadas pelo recorrente não podem dar ensejo à declaração de nulidade requerida.

¹ 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.

2.3 TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO

O recorrente reclama de que a fiscalização, ao calcular o valor dos tributos exigido nos presentes lançamentos tributários, não considerou os tributos já pagos no exterior.

A decisão recorrida reconheceu o direito hipotético à compensação requerida pelo contribuinte, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.249/1995, mas não o reconheceu em concreto por entender que não havia, nos autos, provas hábeis dos pagamentos aludidos, uma vez que os documentos encontrados estavam grafados em língua estrangeira.

Na primeira vez em que foi apreciado o presente recurso voluntário, o colegiado converteu o julgamento em diligência para que o contribuinte tivesse oportunidade de apresentar provas hábeis do seu alegado direito, nos termos da Resolução nº 1202-000.245 (fls. 1686).

A diligência foi cumprida e reduzida a termo por meio do relatório de fls. 2182, em que a fiscalização informa que o contribuinte, ao ser intimado, apresentou novas provas que, após analisadas, permitem concluir que podem ser compensados os seguintes valores:

i) R\$ 5.360.768,28 referentes a recolhimentos efetuados pela empresa Frigorífico Canelones S.A., subsidiária integral da Bertin Holding GMBH (Áustria) e

ii) R\$ 2.839.431,63 referentes a recolhimentos efetuados pela empresa Bertin USA Corporation (EUA).

O recorrente manifestou-se sobre o resultado da diligência (fls. 2192) e concordou com o valor a ser compensado em relação à Bertin Holding GMBH (Áustria), todavia demonstrou sua inconformidade em relação ao valor a ser compensado na Bertin USA Corporation (EUA).

A fiscalização não acatou integralmente o valor apontado pelo contribuinte, com a seguinte fundamentação (fls. 2183):

O contribuinte apresentou comprovação do pagamento de impostos no montante de US\$ 1,698,936.65.

Ocorre que dentro desse montante existem recolhimentos de impostos a título de estimativa, entre outras rubricas (Fls. 1716). Por isto intimamos o contribuinte a disponibilizar a Declaração do Imposto de Renda apresentada ao fisco norte americano (IRS).

Em resposta, o contribuinte disponibilizou a declaração referente ao ano fiscal iniciado em 2008 sendo que às fls. 1990 (Formulário 8879-C) temos na linha 3 o Imposto Total (Form. 1120, linha 31) no valor de US\$ 1.332.506, e na linha 5 o Pagamento a maior (Form. 1120, linha 135) no valor de US\$ 117.219.

Assim, entendo que o valor a ser trazido para fins de compensação no Brasil é o efetivamente devido ao fisco norte americano, ou seja, (1.332.506,) – (117.516,) = US\$ 1.214.990, que ao câmbio de R\$ 2,337 por Dólar em 31/12/2008 perfaz um montante de R\$ 2.839.431,63.

O recorrente combate a redução feita pela fiscalização no valor total requerido por entender que a compensação deve se dar pelo valor pago tendo como referência

o lucro contábil, ou seja, antes dos ajustes fiscais, de forma que não deve ser reduzido valores relativos a esses ajustes fiscais, nos seguintes termos (fls. 2192):

Com efeito, nos termos da legislação tributária brasileira (§7º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002), o contribuinte deve oferecer à tributação o Lucro "Contábil" registrado pela controlada no exterior, ou seja, o montante do Lucro Líquido antes do imposto de renda e de ajustes locais, que são realizados para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido pela controlada no exterior.

No caso, a Requerente ofereceu à tributação o Lucro Líquido antes do imposto de renda no montante de US\$ 4.276.981,45 (Lucro "Contábil"), e a controlada no exterior (Bertin USA Corporation) calculou o imposto de renda devido considerando uma base de cálculo no montante de US\$ 3.919.134,00 (Lucro "Tributável"), conforme demonstrado em sua declaração de imposto de renda, já juntada aos autos.

Contudo, o fato de o Lucro "Tributável" da controlada nos EUA ser inferior ao Lucro "Contábil" (montante efetivamente oferecido à tributação no Brasil), não impede a Requerente de aproveitar integralmente o imposto de renda pago no exterior.

Em síntese, a empresa Bertin USA Corporation pagou no decorrer do ano o valor total de U\$ 1,698,936.65. Todavia, em razão da apuração realizada no final do exercício fiscal, ela adquiriu o direito de recuperar U\$ 117,219.00. A fiscalização glosou o valor correspondente ao direito de crédito e o contribuinte combate a glosa informando que a compensação é pelo valor do imposto pago e não pelo valor do imposto devido.

O artigo 26 da Lei nº 9.249/1995 tem a seguinte redação:

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

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

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

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Verifico que a lei permite compensar o "imposto de renda incidente" no exterior, ou seja, o valor devido no final do período de apuração. Com isso, entendo ser correto o procedimento da fiscalização ao reduzir, do valor pago antecipadamente, aquele valor que o contribuinte irá recuperar, encontrando assim o valor de incidência do tributo.

Por fim, não há que se falar em nulidade do procedimento administrativo, seja porque a mera redução do valor exigido é suficiente para sanar o excesso verificado no lançamento tributário, seja porque o contribuinte comprovou o seu direito a compensação somente agora, em grau de apelação.

2.4 PREJUÍZOS FISCAIS

O recorrente imputa de nulidade os lançamentos tributários em razão de a fiscalização não ter considerado os prejuízos fiscais das empresas no exterior e os prejuízos fiscais da própria autuada, nos seguintes termos (fls. 1616):

Sumarizando, há crédito de pagamento de lucro no exterior de R\$ 9.331.184,04, a ser considerado no presente lançamento. Isso sem mencionar que na fiscalização não foram considerados os prejuízos das empresas no exterior, apenas os lucros.

E, conforme afirmado na própria decisão recorrida, a IN/SRF nº 213/02, ao disciplinar a forma de compensação do prejuízo apurado no exterior, deixa claro, no seu art. 49, § 39, que "os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada".

Considerando os percentuais de participação em cada entidade, compusemos a base analítica por empresa e recalculamos o lucro auferido no exterior que deveria ter sido adicionado, no montante de R\$ 32.491.278,29, conforme demonstrativo abaixo:

[...]

Dessa forma, conforme quadro anterior, o lucro das subsidiárias do exterior, revisados, que deveriam ter sido adicionados na DIPJ do ano de 2008 seria de R\$ 32.491.278,29.

[...]

Por fim, há de se ressaltar que, no ano-calendário de 2008, a empresa apurou prejuízo fiscal, de maneira que ainda que se houvesse algum montante a ser autuado - o que não se admite diante de todas as inconsistências apontadas na presente defesa -, eventual lançamento deveria considerar o prejuízo fiscal apurado naquele período, o que reforça a improcedência da presente autuação.

Além disso, o fato de este prejuízo ter sido absorvido pelas compensações efetuadas no processo nº 15868.720062/2013-31 não impede que seja considerado neste caso. Afinal, ainda não existe decisão final no referido processo, de modo que, caso as autuações sejam desconstituídas naqueles autos, o prejuízo será restabelecido integralmente e deverá ser considerado neste caso.

Apreciando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1229), verifico que a fiscalização considerou os valores individuais de cada empresa (lucro ou prejuízo) e os consolidou por empresas controladoras, na proporção de suas participações, subindo na cadeia orgânica até as duas empresas controladas diretamente pelo contribuinte. Assim, nove empresas são controladas pela BVI (Canelones, Trump, B&M, Quality, Trading-Uk, Trading-Usa, Prometex, Misr-Cold e Egygate), então o resultado da BVI é a soma algébrica dos resultados dessas nove empresas. Continuando, a BVI é controlada pela Handels, assim como a Bertin-Peru, então o resultado da Handels é a soma algébrica dos resultados dessas duas empresas. Da mesma forma, como a Handels é controlada pela GMBH, isoladamente, o resultado da GMBH é igual ao resultado da Handels. A GMBH é controlada direta da empresa autuada.

Assim, a fiscalização considerou os prejuízos de todas as empresas, ao contrário do que afirmou o recorrente. A tabela que este usa como evidência em seu recurso contém um erro material, pois faz a soma algébrica de todos os resultados, sem considerar a estrutura de participações, de forma que o prejuízo de uma empresa operacional é considerado mais de uma vez, pois é considerado no resultado da própria empresa e no resultado das suas

sucessivas controladoras. Por exemplo, o prejuízo da Trump foi somado na referida tabela. Como essa empresa é controlada pela BVI, o resultado desta já consolida o prejuízo da Trump e, como a BVI é controlada pela Handels, o resultado desta já consolida o prejuízo da Trump e, mais ainda, como a Handels é controlada pela GMDB, o resultado desta já consolida o prejuízo da Trump. Portanto, quando o recorrente faz uma soma algébrica dos resultados da Trump, da BVI, da Handels, da GMBH, ela está considerando o prejuízo da Trump quatro vezes. Por isso, a tabela do recorrente apresenta resultado diferente do encontrado pela fiscalização.

Portanto, não procede a alegação do recorrente de que a fiscalização não compensou os prejuízos fiscais das empresas estrangeiras.

O recorrente ainda reclama de que a fiscalização não compensou os prejuízos da própria empresa autuada, no momento do lançamento tributário.

O Termo de Verificação Fiscal também aborda essa questão, nos seguintes termos (fls. 1230):

13. Tendo em vista que a empresa não disponibilizou em sua DIPJ do ano-calendário de 2008 o lucro auferido no exterior, e o prejuízo apontado na apuração do Lucro Real foi revertido por outras autuações, conforme extratos do sistema SAPLI anexo, a base de cálculo do presente auto de infração é de U\$ 15.503.315, que, ao câmbio de 31/12/2008, de 3,23815, perfaz um montante autuável de R\$ 50.202.059,47.

Em outras palavras, a empresa autuada declarou prejuízos naquele ano, mas foi submetida a outras auditorias fiscais que resultaram em lançamentos tributários e que causou nova apuração do lucro real, dessa vez com imposto a pagar. Assim, no momento dos presentes lançamentos tributários, a empresa já não possuía prejuízos acumulados passíveis de compensação.

Não satisfeito com a fundamentação apresentada, o recorrente afirma que os referidos lançamentos tributários estão sendo questionados administrativamente e só podem surtir o efeito relatado quando tiverem decisão definitiva.

Entendo que não assiste razão ao recorrente, pois os atos administrativos são autoexecutórios, ou sejam, surtem efeitos no momento de sua execução, de forma que os prejuízos fiscais compensados no levantamento de ofício do lucro real do contribuinte tornam-se indisponíveis de imediato. Ademais, a instauração do contencioso administrativo em relação a esse procedimento suspende a exigência de eventual crédito tributário lançado, mas não devolve o contribuinte à situação anterior ao lançamento.

Recentemente, o recorrente apresentou a petição de fls. 2206, em adição ao recurso voluntário, em que afirma que o contribuinte possuía prejuízos fiscais no segundo e no quarto trimestre de 2008. Afirma que somente os prejuízos do segundo trimestre foram utilizados em outras autuações, no processo nº 15868.720062/2013-31, de forma que restaram disponíveis para compensação os prejuízos do quarto trimestre, nos seguintes termos (fls. 2208):

Assim, o Prejuízo Fiscal (R\$ 406.085.411,04) e a Base Negativa da CSLL (R\$ 429.914.276,99) apurados no 4o Trimestre de 2008 não foram consumidos nos autos do Processo Administrativo nº 15868.720062/2013-31. Dessa forma, era dever da fiscalização considerar os referidos saldos de Prejuízo Fiscal e de Base Negativa da CSLL no cálculo dos tributos supostamente devidos, notadamente

porque neste processo foi formalizada exigência fiscal especificamente em relação ao 4o Trimestre de 2008. A propósito, os referidos saldos são mais do que suficientes para absorver o valor da adição (R\$ 36.231.247,16, após a correção realizada pela r. decisão recorrida) realizada pelos autos de infração impugnados.

Todavia, o recorrente omite o fato de que também sofreu autuações relativas ao quarto trimestre de 2008. Consultando os processos de lançamento em desfavor do contribuinte, pude constatar que o processo nº 15868.720223/2013-97 contém autos de infração de IRPJ (fls. 12902) e de CSLL (fls. 12915) em que foi compensado o prejuízo fiscal no valor de R\$ 406.085.411,04 e uma base negativa no valor de R\$ 429.914.276,99, ou seja, a totalidade dos prejuízos apurados pelo contribuinte, não restando qualquer valor passível de compensação no presente processo.

Portanto, também não procede essa reclamação.

2.5 APURAÇÃO DO RESULTADO DAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS

O recorrente afirma que os lançamentos tributários sobre os lucros das empresas estrangeiras não tem respaldo na legislação, nos seguintes termos (fls. 1619):

Assim, o lançamento fiscal foi lavrado como se não existisse a BERTIN HOLDING GMBH (Áustria). Sucede que a metodologia adotada, de desconsiderar a BERTIN HOLDING GMBH (Áustria), não encontra respaldo na legislação de regência. Além de configurar interpretação errada dos institutos e preceitos que guarnecem a estrutura utilizada, trata de conclusão equivocada quanto aos verdadeiros propósitos da Recorrente para utilizar de uma sociedade na Áustria. Isso é o que passamos a demonstrar.

Não procede a alegação da Autoridade Fiscal que a Recorrente não adicionou, para fins de IRPJ/CSL, os resultados/lucros das empresas controladas indiretamente.

Isso porque a BERTIN HOLDING GMBH procedeu nos exatos termos do §6º do art. 1º da IN/SRF nº 213/02, segundo o qual:

[...]

Ora, foi justamente isso que a Recorrente fez, conforme verificado pela própria Autoridade Fiscal. Agora, no entanto, pretende desconsiderar o procedimento estabelecido na IN SRF 213/02 e exigir que a Recorrente adicione os resultados/lucros das sociedades de titularidade da empresa austríaca como se não existisse a consolidação de tais resultados/lucros.

Em estrita observância ao art. 1º, §6º, da IN SRF 213/02, a controlada austríaca consolidou os resultados/lucros de sociedades nas quais era titular de participação societária direta ou indireta e a Recorrente declarou esse montante em sua DIPJ.

Não procede, portanto, a alegação da Autoridade Fiscal que a Recorrente teria omitido ou se esquivado de declarar em sua DIPJ os resultados/lucros de sociedades controladas por ela. O que ocorreu é que, em estrita observância ao art. 1º, §6º, da IN SRF 213/02, a companhia austríaca consolidou os resultados/lucros de sociedades HOLDING GMBH, era titular de participação direta ou indireta.

Verifico que há, aqui, algum mal entendido, pois a auditoria fiscal não desconsiderou a empresa Bertin Holding GMBH, pelo contrário, está exigindo os tributos relativos ao seu lucro no ano 2008, no qual foi consolidado o resultado de todas as outras empresas estrangeiras por ela controladas.

É certo que a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar o resultado de cada uma de suas controladas no exterior, diretas e indiretas, mas isso não quer dizer que o lançamento foi realizado tomando-as individualmente. Conforme visto acima, os resultados individuais foram consolidados em suas controladoras, sucessivamente, até chegar nas controladas diretas do contribuinte, as empresas Bertin Holding GMBH e Bertin USA Corporation. Portanto, a afirmação do recorrente, de que foi desconsiderada a existência da empresa Bertin Holding GMBH, não tem fundamento fático.

Também não tem fundamento fático a afirmação de que os lucros apurados pela fiscalização foram declarados pelo contribuinte. Na verdade, o contribuinte declarou resultados positivos no primeiro trimestre (R\$ 6.210.466,69 - fls. 987) e no segundo trimestre (R\$ 17.007.064,75, fls. 991) de 2008, mas declarou resultados negativos no terceiro trimestre (R\$ 5.261.286,88, fls. 995) e no quarto trimestre (R\$ 36.514.259,83, fls. 999). No total do ano, o contribuinte declarou resultado negativo em participações societárias, apesar de ter auferido lucros, conforme demonstrou a fiscalização.

2.6 TRATADO BRASIL-ÁUSTRIA

O recorrente afirma que a criação da empresa Bertin Holding GMBH na Áustria possui razões econômicas, não havendo motivo para a fiscalização afastar dela os benefícios do tratado celebrado entre Brasil e Áustria. Afirma que tal tratado não possui normas antielisivas, de forma que a fiscalização não tem fundamento legal para afastá-lo. Afirma que a existência do tratado afasta a tributação no Brasil dos lucros das suas empresas controlas localizadas na Áustria, sendo inviável a aplicação do artigo 74 da MP nº 2.158-35, nos seguintes termos (fls. 1621):

Ora, na medida em que a Recorrente escolheu concentrar parte de suas participações societárias estrangeiras na Áustria, assim o fez em razão da facilidade de operação dos aspectos societários e administrativos relativos às sociedades que ficaram sob aquela empresa, e por conta da segurança na legislação austríaca para esse tipo de sociedade. Esses motivos evidenciam a inexistência de abuso por parte da Recorrente na constituição e utilização da companhia austríaca para concentrar determinadas participações societárias.

Assim, não se pode afastar a aplicação do Tratado Brasil-Áustria no caso em tela alegando que a situação configura abuso. Essa espécie de situação deve estar necessariamente prevista no próprio Tratado. Em não estando previsto o "teste" sobre o propósito negocial ou comercial da transação, prevalece a norma do Tratado sobre a legislação ordinária brasileira, de tal modo a impossibilitar o afastamento da aplicação do Tratado sob o argumento de que a transação em questão é abusiva ou com propósito exclusivamente fiscal.

No caso do Tratado Brasil-Áustria, não há norma que trate de medidas anti-abuso ou qualquer limitação qualitativa para que empresas sediadas nas jurisdições envolvidas possam se beneficiar desse Tratado. Consequentemente, não pode a Autoridade Fiscal afastar a aplicação desse Tratado. Com efeito, por força do art. 98 do Código Tributário Nacional, as normas do Tratado em questão prevalecem sobre as disposições da legislação ordinária brasileira.

[...]

Neste contexto, e considerando que os lucros provenientes das controladas indiretas da Recorrente foram levados à tributação em sua controlada direta estabelecida na Áustria, deve ser observado e cumprido o tratado firmado entre Brasil e Áustria, aprovado pelo Decreto nº 78.107/76, especialmente o disposto em seu artigo 7, item

"I", no sentido de que "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado."

E nem se diga, como o fez a Autoridade Julgadora de 1º instância, que tal tratado não se aplica ao caso porque "não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios".

Ora, se estivessem sendo tributados lucros de pessoas distintas, não existiria razão para a existência de norma que autorizasse a compensação, no Brasil, do imposto pago no exterior.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, quando instado a se manifestar, já consolidou entendimento no sentido de que justamente pelo fato de as controladas terem personalidade jurídica própria é que não é possível a tributação dos seus lucros no Brasil:

[...]

Ademais, a E. Corte, naquela oportunidade, deixou expressamente consignado que a existência de tratado para evitar a dupla tributação inviabiliza a tributação no Brasil com fundamento no art. 74 da MP nº 2.158-35/01.

O Brasil e a Áustria celebraram tratado para evitar a dupla tributação em matéria de IRPJ, o qual foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio do Decreto nº 78.107, de 1976. O artigo 7º, 1 e 2, desse tratado tem a seguinte redação:

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

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

Perquire-se se a existência dessa norma impede a tributação de empresa brasileira pelo reflexo, no seu patrimônio, dos lucros obtidos por uma empresa, sua controlada, sediada na Áustria.

Sobre essa questão, a CSRF manifestou-se recentemente no sentido de ser possível tal tributação, decidindo por voto de qualidade, por meio do Acórdão nº 9101-003.829, de 02/10/2018, cujo trecho final do voto condutor, da lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, segue transcrito:

A lei brasileira, ao estabelecer a base de tributação do IRPJ e da CSLL para as empresas brasileiras, determinou que se computasse nessa base os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. O que está em questão, portanto, é a tributação do lucro auferido por empresa brasileira no exterior e não o lucro de empresa do exterior.

É oportuno novamente destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1o do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre): "[...]. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da

empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."

Não há, desse modo, nenhuma incompatibilidade entre a legislação brasileira (voltada para os seus próprios residentes) e os tratados internacionais (aplicados às empresas não residentes).

De qualquer forma, apesar de toda a controvérsia sobre as questões relativas à tributação de lucros no exterior e os alegados problemas de bitributação. é sempre importante lembrar que a legislação brasileira assegura à empresa brasileira que detém investimentos no exterior o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada qualquer chance de dupla tributação sobre a mesma renda lucro.

Em seu recurso, a contribuinte faz várias críticas à lei brasileira, no sentido de que ela incorreria em dupla tributação: "as verdadeiras normas CFC (controlled foreign companies provisions) são norma anti abuso na medida em que taxam apenas as rendas de natureza passiva e oriundas de território de baixa ou nula tributação": "os lucros destas são formados substancialmente por rendas passivas: e/ou (ii) estão elas localizadas em territórios de baixa tributação. Tal regime, contudo, jamais se aplica a controladas e coligadas domiciliadas em países que têm nível comparável de tributação", e "a lei brasileira, em matéria de sociedades controladas e coligadas no exterior, adotou um sistema que se afasta totalmente do tipo CFC. por não ter caráter excepcional nem finalidade antielisiva. uma vez que atinge, como regra geral, a totalidade do lucro das sociedades controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos rendimentos que o integram e do nível de tributação do país ou território de seu domicílio".

Ocorre que essa linha de argumentação da contribuinte é na verdade contraditória com sua situação específica.

Conforme mencionado no início deste voto. e registrado desde o Termo de Verificação Fiscal, todo o lucro auferido no exterior em 2009. no montante de R\$ 301.996.865.95. foi gerado na controlada em Funchal (Ilha da Madeira).

Na verdade, uma pequena parte desse lucro corresponde ao resultado da controlada indireta Imagra. nas Bahamas. O resultado positivo da Imagra somou R\$ 1.826.419.05. e foi incorporado no resultado de sua controladora (Bradesco Overseas Funchal).

A decisão de primeira instância administrativa proferida nestes autos. Acórdão 16-71.977 - 3ª Turma da DRJ/SP1. de 15/04.2016. fez a seguinte análise sobre essa situação:

[...]

O que se percebe é que a contribuinte, invocando tratado internacional para evitar dupla tributação, pretende ficar exonerada de tributo que nem foi pago no exterior. O que ela busca é a dupla não tributação, e os tratados internacionais não tem essa finalidade.

Está bem claro que a tributação em pauta recaiu sobre lucros gerados em locais onde não há tributação da renda/lucro, locais que não estão abarcados pelo Tratado Brasil-Austria (Funchal/Ilha da Madeira e Bahamas).

Não há que se alegai' que o Tratado Brasil-Áustria tem que ser aplicado porque a contribuinte consolidou os lucros das controladas indiretas na controlada direta (localizada na Áustria), independentemente de haver ou não pagamento de tributo no exterior.

Isso configuraria um evidente uso indevido (abusivo) do tratado para evitar dupla tributação. Certamente, não é essa a finalidade desses tratados.

Adoto o entendimento e as razões de decidir da jurisprudência acima transcrita e acrescento mais algumas considerações.

A norma de incidência dos tributos brasileiros somente alcança os fatos geradores ocorridos no Brasil. No caso do IRPJ, o fato gerador é um aumento do poder aquisitivo da empresa brasileira. Não haveria efeito algum em um tratado celebrado com a Áustria para evitar a incidência de IRPJ sobre um fato gerador ocorrido em uma empresa na Áustria, simplesmente porque essa incidência nunca ocorre.

Todavia, se esse aumento de poder aquisitivo se deveu ao resultado positivo de uma empresa estrangeira controlada, ou seja, que tem obrigações com a empresa nacional, é possível que essa empresa controlada tenha sido tributada no seu país. Nesse momento, surge a oportunidade de um tratado entre os dois países, não para evitar que haja tributação nos dois países, mas para que a tributação em cada país seja modulada, de forma que alcance a atividade produtiva proporcionalmente às respectivas responsabilidades.

Na espécie, entendo que essa modulação se dá pela possibilidade que tem a empresa nacional, ao apurar o tributo brasileiro sobre a obrigação societária da empresa estrangeira, de compensar o tributo pago pela empresa estrangeira ao país estrangeiro. Em outras palavras, o Brasil abre mão de parte de sua tributação, na proporção da tributação realizada pela Áustria.

Portanto, não há que se falar em invalidar a tributação no Brasil porque já houve tributação na Áustria, uma vez que a proporção da divisão dos encargos tributários entre os dois países somente se sabe com a atividade de tributação. Ambas são necessárias para a consecução do tratado. É possível que a compensação resulte em liquidação zero do tributo brasileiro. É quando o diálogo em torno das tarifas e bases de cálculo ganham relevância na negociação do acordo internacional.

Diante do exposto, entendo que o tratado Brasil-Áustria não impede a tributação no Brasil do aumento do poder aquisitivo da empresa brasileira apurado nos moldes do artigo 74 da MP nº 2.158-35, combinado com o artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, pelo que a reclamação do recorrente não deve ser acatada.

3 CONCLUSÃO

Diante das razões acima expostas, voto por conhecer do recurso de ofício e do recurso voluntário e:

1. negar provimento ao recurso de ofício;
2. dar parcial provimento ao recurso voluntário para que seja reduzida a exigência tributária pela compensação dos tributos pagos no exterior, conforme apontado no relatório de diligência de fls. 2182.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator