



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720099/2016-20
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-006.964 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrentes USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A USIMINAS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-DINAMARCA E BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas nas Convenções Brasil-Dinamarca e Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação às exigências de CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário tão somente para ajustar a base de cálculo do lançamento, considerando a apuração dos lucros auferidos no exterior conforme as normas contábeis dos respectivos países em que situadas as empresas controladas pela Recorrente e negar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Gustavo de Oliveira Machado e Andressa Paula Senna Lísias que lhe davam provimento integral. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício através do qual se está a reduzir os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, relativos ao ano calendário de 2011, haja vista a falta de adição, na apuração do lucro real, dos lucros disponibilizados no exterior por suas controladas diretas USIMINAS INTERNATIONAL e USIMINAS EUROPA.

O lançamento foi descrito conforme o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 15/42, de onde extraímos as seguintes informações, em apertada síntese:

5. Da análise de toda documentação apresentada, das Declarações apresentadas regularmente pela fiscalizada à Secretaria da Receita Federal do Brasil e do cruzamento com as informações colhidas durante o procedimento fiscal constatou-se infrações da empresa quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, especialmente quanto a FALTA DE ADIÇÃO DE LUCROS OBTIDOS NO EXTERIOR.

6. Conforme constam dos documentos apresentados e do informado também nas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ's, a Usiminas não fez a adição em 2011, para a apuração do lucro real, dos lucros obtidos no exterior com as controladas diretas **Usiminas International** e **Usiminas Europa**, domiciliada na Dinamarca. Dos lucros obtidos no exterior, a Usiminas ofereceu à tributação somente os lucros da controlada Cosipa Overseas.

7. Deve ser esclarecido que a fiscalizada optou pelos benefícios concedidos pelo art. 40 da Lei n.º 12.865/2013, alterado pela Medida Provisória n.º 627, de 11 de novembro de 2013. Nos termos da Portaria Conjunta PGFN/FRB n.º 09, de 18 de outubro de 2013, que trata dos débitos relativos ao IRPJ e à CSLL decorrentes da aplicação do art. 74 da MP 2.458-3, a Usiminas optou pelo pagamento à vista dos débitos, protocolando na DRF Belo Horizonte o processo 15504.732.231/2013- 13. Naquele processo, foram discriminados os pagamentos efetuados. A fiscalizada também esclareceu à época que o pagamento dos débitos à vista foi relativo aos lucros **apenas da Usiminas Europa nos anos de 2008, 2009 e 2010.**

Base Legal

8. A matéria de que trata esta infração fiscal foi inicialmente estabelecida na Lei n.º 9.249/95, tendo o Brasil passado a adotar o princípio da universalidade para a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. As

disposições da nova lei revogaram a legislação anterior que adotava o princípio da territorialidade. O art. 25 da Lei n.º 9.249/95 está assim disposto:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001).

9. Os lucros correspondem à participação em controladas e coligadas no exterior. Já os rendimentos e ganhos de capital decorrem das atividades exercidas diretamente pela empresa brasileira no exterior.

10. A Lei n.º 9.430/96 fez mais alguns complementos:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 21 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

11. Já a Lei n.º 9.532/97, de 10 de dezembro de 1997, realizou diversas alterações. Dentre elas, pode-se citar o art. 1.º:

(...)

12. E temos finalmente o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, que promoveu uma alteração básica e uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando-os como disponibilizados para a empresa brasileira **na data do balanço no qual forem apurados**, seguindo o modelo já previsto na Lei n.º 9.532/97 para as filiais e sucursais. Assim dispõe o art. 74 da MP n.º 2.158-35:

(...)

13. Pela leitura dos artigos acima dispostos, constata-se que a legislação impôs a tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior, apurados na data do balanço.

14. Toda a matéria sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País veio a ser disciplinada na Instrução Normativa SRF n.º 213, de 07 de outubro de 2002. Com a entrada em vigor da Lei n.º 12.973/14, a matéria sofreu profundas alterações, porém sem afetar esse procedimento.

Histórico e objetivo da Legislação sobre Lucros no Exterior

15. Cabe neste tópico analisar a evolução dessa legislação e buscar entender os objetivos colocados pelo legislador nacional ao longo dos anos para implantação e aperfeiçoamento do princípio da tributação universal das pessoas jurídicas.

16. Como vimos, a tributação em bases universais iniciou-se com o art. 25 da Lei n.º 9.249/95, porém de forma embrionária e restrita. Já o art. 16 da Lei n.º 9.430/96 determinou que os lucros fossem apurados individualmente por cada controlada ou

coligada. Depois foi editada a Lei n.º 9.532/97, cujo art. 1.º previa que os lucros auferidos no exterior, por controladas ou coligadas, deveriam ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que houvessem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e, ao mesmo tempo, o seu § 1.º dispunha que os lucros seriam considerados disponibilizados para a empresa no Brasil na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

17. Mais à frente, com o art. 3.º da Lei n.º 9.959/00, foram introduzidas duas novas modalidades de disponibilização para as controladas e coligadas, complementando aquelas constantes do artigo 1.º, da Lei n.º 9.532/97, sem se afastar dos critérios antes fixados, quais sejam, a disponibilidade econômica ou jurídica do lucro para o beneficiário residente no Brasil.

18. Com o advento do art. 74 da MP n.º 2.158-34/2001 ampliou-se o alcance material dessas regras, que também passaram a servir como fundamento para incidência da CSLL, e foi introduzida a regra de tributação da renda por uma espécie de presunção absoluta (com base nos §§ 1.º e 2.º do art. 43 do CTN) sobre a disponibilidade jurídica dos lucros auferidos em conformidade com novo momento temporal: a data do balanço no qual tiverem sido apurados - geralmente 31 de dezembro de cada exercício. O referido art. 74 da MP n.º 2158/2001, a título de disponibilidade jurídica, afasta-se da distribuição efetiva dos dividendos para tributar o próprio lucro apurado na controlada ou coligada (proporcional à participação). Trata-se, assim, de regra de determinação do critério temporal - disponibilidade - para tributação dos lucros auferidos no exterior, independentemente do controle, do tipo societário ou da distribuição dos lucros.

19. Isso posto, ao interpretar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158- 35, de 2001, há que se considerar o objetivo do legislador, qual seja, aperfeiçoar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas evitando o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.

Legalidade do art. 74 e a Decisão no STF

20. Muito se discutiu sobre a legalidade do art. 74 da MP n.º 2.158- 35/01. A matéria, por envolver grandes empresas multinacionais e também valores também muito significativos, gerou muitos questionamentos, tanto administrativos quanto judiciais. E a Suprema Corte foi provocada a definir sobre a constitucionalidade dessas matérias, seja pelo controle concentrado ou mesmo via controle difuso.

21. Assim, cabe enfatizar que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIN) n.º 2.588, declarou, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, que a regra prevista no caput do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001:

- a) se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e
- b) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

22. O resultado e os efeitos da ADIN n.º 2.588 podem ser resumidos no quadro abaixo:

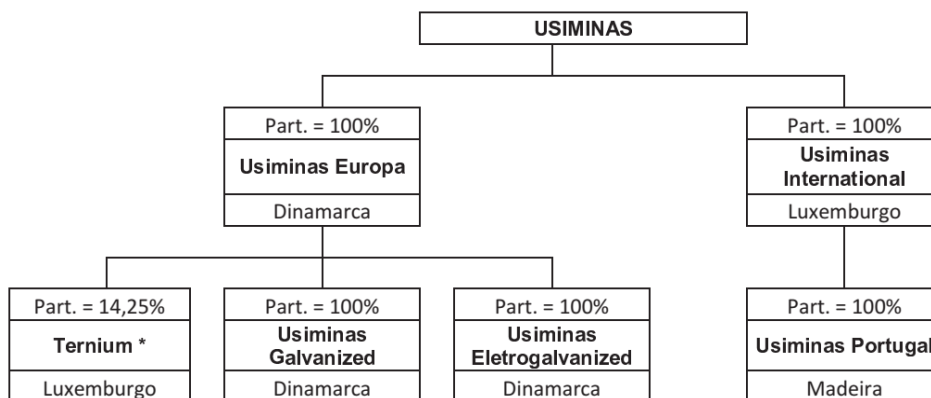
Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia erga omnes e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

23. Desta forma, o STF, além de considerar fundamental a questão do domínio e mando, também decidiu que se deve incluir mais um item na análise do caso concreto: a questão do domicílio da controlada/coligada.

24. Na mesma sessão, o STF julgou os Recursos Extraordinários RE n.º 611.586 e n.º 541.090. O RE n.º 611.586, com repercussão geral, o STF aplicou o entendimento já adotado na ADIN, negando provimento, por maioria, ao recurso do contribuinte, por envolver controlada localizada em paraíso fiscal. E, no caso do RE n.º 541.090, interposto pela Fazenda Nacional, que envolvia controladas situadas fora de paraísos fiscais, o Plenário deu parcial provimento ao recurso, entendendo no sentido da aplicabilidade do *caput* do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, sendo inconstitucional apenas seu parágrafo único, que tratava da retroatividade da norma, questão também já definida na ADIN, mas que não afeta este procedimento.

Empresas Envolvidas e a Estrutura das Controladas no Exterior

25. A parte do organograma abaixo da Usiminas sintetiza a estrutura organizacional das empresas situadas no exterior de interesse neste procedimento.



* até Fev/11

26. Em síntese, as seguintes empresas fazem parte do grupo no exterior e seus resultados são objeto desta fiscalização:

<i>Empresa</i>	<i>Domicílio</i>	<i>Natureza Jurídica</i>	<i>Atividade/Objeto</i>
Usiminas International	Luxemburgo	Holding - Sociedade Limitada	Deter investimento na Usiminas Portugal
Usiminas Portugal	Ilha da Madeira	Sociedade Limitada	Deter ativos financeiros no exterior
Usiminas Europa	Dinamarca	Holding - Sociedade Anônima	Deter investimento. Inicialmente na Ternium e depois nas empresa Usiminas Galvanized e Usiminas EletroGalvanized

Ternium	Luxemburgo	Holding - Sociedade Anônima	Investir em companhias produtoras e distribuidoras de aços, especialmente siderúrgicas na América Latina
Usiminas EletroGalvanized	Dinamarca	Trading	Fomentar comércio com clientes
Usiminas Galvanized	Dinamarca	Trading	Fomentar comércio com clientes

27. Nos procedimentos fiscais realizados anteriormente com enfoque nesta mesma matéria (Processos 16643.000217/2010-74 e 10600.720032/2013-42), a empresa alegou que os países onde estão domiciliadas Usiminas International e Usiminas Europa, respectivamente, Luxemburgo e Dinamarca, têm com o Brasil Acordos para evitar a Dupla Tributação e a não adição decorre da aplicação do art. 7(1) desses Acordos. Acrescenta que em relação à Dinamarca, ainda há o art. 23(5) que determina que os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima da Dinamarca não são tributáveis no Brasil.

28. Em fevereiro de 2011 houve a venda da participação na Ternium, e no final de março de 2011 a constituição das controladas integrais Usiminas Galvanizes e Usiminas EletroGalvanized. Ou seja, Usiminas Europa e Usiminas International, no período fiscalizado, eram empresas de participação (Holding) e tinham como rendimentos basicamente as receitas de equivalência patrimonial. São empresas sem autonomia e com poucos custos. A direção, as negociações e tudo relacionado aos negócios são efetivamente realizadas pela fiscalizada no Brasil.

29. Assim, sendo basicamente uma sociedade documental e sem atividade operacional, conclui-se que a utilização destas empresas nesses países serviu apenas para a tentativa de, no entendimento da fiscalizada, usufruir de possíveis benefícios dos Tratados para Evitar a Bitributação.

30. Portanto, a constituição destas empresas serviu apenas para a obtenção de um possível benefício tributário, visto não ter estrutura nestes países. Diversos fatores levam a concluir que todo este estratagem foi planejado e executado visando única e exclusivamente à economia tributária da Usiminas.

31. Sabemos que as empresas podem se organizar da forma que considerarem mais adequada. E que a busca da economia tributária é legítima. Porém, tudo dentro dos limites constitucionais. Sobre esse assunto, trazemos aos autos as lições de Hermes

Marcelo Huck, no livro Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário (Saraiva, 1997)

(...)

32. O professor e doutrinador Marco Aurélio Greco é também um expert na questão dos limites do planejamento tributário. Em sua obra “Planejamento Tributário” da Editora Dialética, utiliza-se de sólidos argumentos jurídicos e ótima didática para trazer ao debate a questão sobre a legalidade e legitimidade das condutas das pessoas jurídicas nos casos de reorganizações societárias e demais operações suspeitas. Suas propostas acabaram por promover uma revolução na compreensão do tema e também no julgamento dos processos de planejamento tributário, ao buscar identificar os casos que mereceriam uma atenção na análise de seu alcance perante o Fisco. É oportuno destacar o capítulo das “Operações Preocupantes”, onde o autor comenta sobre determinadas operações que exigem uma particular atenção do intérprete antes de emitir um pronunciamento quanto à sua oponibilidade ou não contra o Fisco. Transcreva-se a seguir, seu entendimento sobre uma das referidas “operações preocupantes” que é reconhecida no presente procedimento fiscal:

(...)

33. Todas as operações destas controladas em Luxemburgo e na Dinamarca eram, na época, desenvolvidas através de suas controladas/coligadas indiretas em outros países. Supor que o controle indireto em terceiro país afaste a tributação no Brasil em bases universais corresponde a inutilizar, via planejamento tributário abusivo, toda a legislação brasileira sobre lucros no exterior, o que certamente não corresponde ao objetivo nem da referida legislação, e muito menos dos Tratados, como será visto a frente.

34. Portanto, a criação das controladas e a escolha, pura e simples, dos domicílios em países que têm tratados com o Brasil para evitar a dupla tributação, como Luxemburgo e Dinamarca, não dão o direito à fiscalizada de usufruir qualquer benefício tributário, pois os resultados não provêm de atividades praticadas nesses países.

"Paraísos Fiscais" – Lei n.º 9.430/96, Lei n.º 11.727/08 e os efeitos da IN n.º 1037/00

35. A introdução e conceituação de país com tributação favorecida - "paraíso fiscal" - foi inicialmente estabelecida pelo art. 24 da Lei n.º 9.430/96, ao definir que seria aquele "que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento". A 1ª lista de países publicada pela Receita Federal ocorreu com a IN SRF n.º 188/02. Dentre estes, foi incluída as sociedades Holdings de Luxemburgo que fossem regidas pela Lei de 31 de julho de 1929.

36. A Lei n.º 11.727/08, alterando a Lei n.º 9.430/96, incluiu, no conceito de paraíso fiscal, também aquele país ou dependência "cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes". Outra inovação da Lei n.º 11.727/08 é o art. 23 que, acrescentando o art. 24-A à Lei n.º 9.430/96, instituiu o "Regime Fiscal Privilegiado". Tal regime passou a ser atribuído àquele que:

I - não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II - conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente;

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III - não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV - não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

37. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, dentro de suas atribuições legais, com o objetivo de atualizar e de dar publicidade aos países ou dependências com tributação favorecida e aos regimes fiscais privilegiados, publicou a IN n.º 1037/10. Esta IN, que revogou a IN n.º 188 de 2002, exemplificou tais países e regimes, tudo com base nos critérios definidos na Lei n.º 9.430/96 (arts. 24 e 24-A) já descritos acima.

38. Dentre os regimes fiscais considerados privilegiados, também é relacionada a pessoa jurídica constituída sob a forma de holding na Dinamarca (art 2º, III). Tal menção já existia com Luxemburgo desde a IN 188/02, e que foi mantida na IN n.º 1037/10.

39. Ou seja, os requisitos são os definidos pela Lei, que tem vigência desde 2009. A IN, ao exemplificar, deu apenas praticidade e operacionalidade à lei. Percebe-se que não é uma lista taxativa. Ela tem função declaratória e orientativa.

40. Compreende-se, pois, que mesmo havendo Tratados com Luxemburgo e com Dinamarca, empresas desses países, em certas condições, tem um tratamento tributário diferenciado.

41. Porém, ainda que se queira considerar as controladas diretas e mesmo que se pretenda utilizar os Tratados, eles não teriam influência na apuração dos lucros no exterior exigida pela legislação, conforme será visto a seguir.

Tratados Bitributação

42. Os resultados, rendimentos e ganhos obtidos pelas empresas brasileiras em países com os quais o Brasil possui Acordos para evitar a dupla tributação são temas de regras dispostas nas próprias convenções internacionais. Os Acordos internacionais têm como objetivo incrementar as trocas de bens e serviços e a movimentação de capital e pessoas, isso tudo mediante a eliminação da dupla tributação. O Brasil possui Acordos com diversos países, entre eles, Luxemburgo (Decreto 85.051/80) e Dinamarca (Decreto 75.106/74), países sedes das controladas diretas da fiscalizada, respectivamente, Usiminas International e Usiminas Europa.

43. A fiscalizada alega que o art. 7º desses Tratados dá amparo ao seu entendimento: de que o lucro das empresas Usiminas International e Usiminas Europa não pode ser tributado pelo Brasil. Outro argumento utilizado pela Usiminas para a não inclusão dos lucros da Usiminas Europa é de que, domiciliada na Dinamarca, o §5º do art. 23 do Tratado, artigo que trata dos métodos para eliminar a dupla tributação, determina que os lucros não distribuídos na Dinamarca não são tributáveis no Brasil.

44. Realmente há uma meia-verdade nesse entendimento.

De fato, pelos Tratados, os lucros de uma empresa de um estado contratante não podem ser tributados pelo outro Estado-contratante. Ou seja, o Brasil não pode querer tributar todo o lucro obtido pela Usiminas International ou a Usiminas Europa. Isto é verdade. Porém, o caso aqui é outro. O que se pretende, na realidade, é tributar, adicionar à base de cálculo do IRPJ, os lucros obtidos com a participação societária nessas empresas. Ou seja, não é o lucro direto de Usiminas International e Usiminas Europa, mas sim os lucros obtidos pela empresa brasileira nesta participação societária.

45. Desta forma, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros. As disposições dos tratados não visam a limitar o direito de um Estado tributar contribuinte com domicílio em seu próprio território, mas sim regular situações quando possa haver pretensão de tributar-se renda em contribuinte de outro Estado contratante. Não há conflito entre norma interna que tribute empresa brasileira e eventual tratado com Estado estrangeiro para evitar bitributação, pelo fato que a legislação brasileira incide em contribuinte com domicílio no Brasil, e não em contribuinte com domicílio no outro Estado contratante. Nesse entendimento, temos que o art. 7º apenas veda que o Brasil tribute uma empresa estrangeira. Deste modo, os lucros das investidas, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos, representam um acréscimo patrimonial para a investidora, inclusive já podendo ser pagos aos acionistas.

(...)

65. Diante do exposto, pode-se resumir a infração da Usiminas de falta de adição dos lucros apurados no exterior. A fiscalizada possui empresas controladas no exterior que obtiveram lucros em 2011. A legalidade desta tributação – art. 74 da MP nº 2.158-35 - foi questionada em sede de ADIN e o STF definiu que seria inconstitucional apenas quanto às coligadas sediadas fora de países com tributação favorecida. A Usiminas possuía controladas diretas domiciliadas em diferentes países. Usiminas International em Luxemburgo e Usiminas Europa na Dinamarca. Usiminas International e Usiminas Europa eram holdings, cujos objetivos eram deter participação em outras empresas, Usiminas Portugal (Ilha da Madeira), Ternium (outra Holding domiciliada em Luxemburgo), Usiminas Galvanized e Usiminas EletroGalvanized. Ficou demonstrado que estas empresas não possuíam qualquer estrutura, sendo apenas utilizadas na idéia de obter benefício tributário nesses países. Para a fiscalizada, as controladas diretas Usiminas International e Usiminas Europa estavam domiciliadas em países que têm tratado com Brasil para evitar a dupla tributação, e estes tratados possuíam cláusulas impedindo que os lucros obtidos nesses países sejam tributados no Brasil.

66. Quanto à alegação de estarem submetidas às regras do Tratado Internacional, provou-se que, mesmo que se quisesse utilizar tais regras, a fiscalizada deveria oferecer seus lucros no exterior à tributação, pois as normas internacionais não impedem a tributação de um país dos lucros obtidos pelo próprio residente.

67. Outro ponto fundamental, e que serve como alegação básica a ser considerado em tudo que foi exposto, é que a lei determina que sejam adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real da empresa brasileira todos os lucros apurados por controladas e coligadas no exterior (exceção dos lucros de coligadas sediadas fora de paraíso fiscal, conforme decisão do STF). Destarte, os lucros auferidos por as controladas no exterior – sejam elas diretas e indiretas - estão sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na medida da participação da controladora nessas controladas.

EXCLUSÃO INDEVIDA – EXCESSO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

68. Intimada a apresentar o detalhamento dos valores informados em DIPJ relativo aos ajustes por diminuição ou aumento do valor de investimento avaliado pelo patrimônio líquido (Ficha 09A – Linhas 14 e 48), a empresa apresentou (Doc. 12a) demonstrativo com os lançamentos efetuados. Tais ajustes também estão em sintonia com os valores apresentados pela empresa em suas Demonstrações Financeiras (Doc. 8a) e com a planilha apresentada (Doc. 10f) relativa à memória de cálculo das equivalências patrimoniais das entidades no exterior.

69. Ocorre que o valor informado no LALUR de 2011 a título de EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (Resultado de participação em controladas/coligadas) como exclusão do lucro líquido para apuração do lucro real está aumentado em R\$15.835.717,00. A fiscalizada, nas informações obtidas nas Demonstrações Financeiras, comunica que o valor tratar-se-ia de “perdas de passivo a descoberto de controlada” da Usiminas Europa na Ternium.

70. Apesar de haver princípios contábeis e determinações da CVM para constituição de provisão, essa provisão para perdas (patrimônio a descoberto) em virtude de responsabilidade da controlada é uma provisão indedutível para fins fiscais (art. 335 do RIR e art. 13, I, da Lei nº 9.249/95).

71. Temos ainda o §5º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 que assim determina:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

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

72. Portanto, em função deste excesso de exclusão de equivalência patrimonial apurada no LALUR 2011, a fiscalizada também está sendo autuada nesta matéria.

CSLL – APURAÇÃO REFLEXA

73. As infrações apuradas para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica geram reflexo na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, combinado com o art. 28 da Lei nº 9.430/96. No que diz respeito específico à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre lucros no exterior, o princípio da universalidade também foi adotado a partir da edição da MP nº 2.158-35, de 2001, conforme a seguir transcrito:

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

74. Assim, a infração de falta de adição do lucro no exterior e exclusão em excesso implica em lançamento decorrente de CSLL.

DO VALOR APURADO

75. Para se chegar ao valor devido pela fiscalizada, partiu-se dos dados constantes na DIPJ da empresa, nas Demonstrações Financeiras divulgadas pela Usiminas, no LALUR e nas planilhas apresentadas pela fiscalizada.

76. Tomou-se o cuidado de evitar a duplicidade e tributar somente o lucro obtido pela Usiminas, não considerando a variação cambial e expurgando os efeitos dos lucros de uma empresa em outra do grupo.

77. Esclareça-se que não há qualquer ação judicial que dê respaldo aos procedimentos adotados pelo contribuinte, nem foi apresentada qualquer outra ação que possa afetar a apuração da matéria tratada nestes autos.

78. Assim, ao final, os valores apurados estão demonstrados abaixo.

LUCROS EXTERIOR

	Participação	2011
	Usiminas	R\$
USIMINAS INTERNATIONAL	100%	30.493.875,35
USIMINAS EUROPA	100%	20.296.156,00

EXCESSO EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Ajustes Por Diminuição	766.514.519,02
Ajustes Por Aumento	1.515.620.303,00
Equivalência Patrimonial	749.105.783,98
LALUR 2011	764.941.500,98
Diferença a Lançar	15.835.717,00

79. Para fins de busca dos valores a serem considerados foram utilizados, além da DIPJ, dados controlados por meio LALUR e do Sistema de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal e Lucro Inflacionário – SAPLI, especialmente por ter prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL no período fiscalizado.

CONCLUSÃO

80. Em decorrência de todo o exposto, foram gerados os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL reflexa, sendo este relatório parte integrante do mesmo.

81. O processo administrativo fiscal recebeu nesta repartição o nº 10600.720099/2016-20.

82. Deve ser esclarecido que o presente processo trata apenas do ano calendário de 2011, permanecendo em andamento o procedimento fiscal para o ano de 2012.

Irresignada com o lançamento a Contribuinte apresentou Impugnação (v. e-fls. 1.112/1.146), através da qual requer, em síntese (conforme o Relatório da decisão recorrida):

Em sede de preliminar, argui a nulidade dos autos de infração combatidos tendo em vista ter se fundado em mera presunção, tendo sido elaborado às pressas, após uma única intimação.

Expõe equívocos supostamente cometidos pela fiscalização, ao considerar como única atividade da Usiminas International deter o controle da Usiminas Portugal, quando a empresa também controla a Usiminas Denmark ApS, que por sua vez controla a Usiminas ApS, o que macularia as conclusões alcançadas pela autoridade fiscal.

Afirma, ainda, ter efetuado a adição dos lucros obtidos por controladas diretas no exterior à base de cálculo do IRPJ e da CSLL em período posterior (2014), defendendo a ocorrência de mera postergação de pagamento.

No mérito, defende a impossibilidade de se tributar os lucros auferidos pela USIMINAS INTERNATIONAL, domiciliada em Luxemburgo, e pela USIMINAS EUROPA, domiciliada na Dinamarca.

Afirma que ambas seriam empresas *holdings puras*, que teriam como objeto a participação em outras sociedades, sem a necessidade de deterem itens de mobiliário ou elevado número de funcionários. Entende que se o desejo da fiscalização era qualificar as controladas como "conduit companies", o correto seria a desconsideração da personalidade jurídica.

Argumenta que em autuação lavrada em relação ao ano-calendário 2008, consubstanciada no processo de n.º **10600.720032/2013-42**, a própria autoridade fiscal teria concluído que a empresa USIMINAS EUROPA passou a ter estrutura física em 2011.

Prossegue dispondo sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação pátria. Neste contexto, argumenta serem incompatíveis as disposições contidas no art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 com o artigo 7º das convenções para evitar Dupla Tributação.

Questiona a aplicação do método de equivalência patrimonial para a determinação do lucro a ser autuado, defendendo a prevalência da legislação do domicílio da investida na apuração dos lucros.

Combate, ainda, a tributação das controladas indiretas, por falta de previsão na legislação.

Quanto ao método de apuração do lucro utilizado, alega a contribuinte que a norma prevê a demonstração do lucro seguindo as normas brasileiras, mas sua apuração deve observar as regras do país de domicílio.

Opõe-se à constatação de excesso de equivalência patrimonial excluído do LALUR do ano-calendário 2011, por incluírem valores relativos às perdas de passivo a descoberto de controlada da impugnante, pleiteando que seja o presente processo enviado em diligência para que seja possível a confirmação do alegado.

Encerra requerendo a improcedência dos autos lançados.

A Impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto – DRJ/RPO, que proferiu o Acórdão n.º 14-91.464 - 13ª Turma, considerando a impugnação procedente em parte. Abaixo reproduzo a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-lo e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

É incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa na fase investigativa que ocorre durante o procedimento fiscal e se conclui com o lançamento do crédito tributário, pois somente quando da impugnação da autuação se instaura a fase litigiosa do processo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR. CONTROLADA. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO. VIOLAÇÃO A TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, dispõe que, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

A aplicação do disposto no referido dispositivo não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, considerando que a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros e, ainda, pelo fato de o Brasil não estar tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros.

DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO. MOMENTO.

O art. 74 da MP n.º 2.15835/ 2001 definiu o marco temporal para determinação da base de incidência do imposto de renda na avaliação de ganho oriundo de lucro apurado por controlada estrangeira, que é a data do balanço no qual os lucros tiverem sido apurados.

ADIÇÃO. EXCESSO DE RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPROCEDÊNCIA.

Comprovada a correção dos valores de equivalência patrimonial apurados pela contribuinte através de documentos apresentados em sede de diligência fiscal, improcedente a autuação quanto à infração de excesso de adição de resultado de equivalência patrimonial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR. CONTROLADA. INCIDÊNCIA DA CSLL.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

CONSTITUCIONALIDADE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para análise de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, de apreciação exclusiva do Poder Judiciário, restringindo-se o contencioso administrativo ao controle de legalidade dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Informa-se que a referida decisão foi proferida após a realização de diligência requerida pela DRJ. O relatório de diligência encontra-se às e-fls. 1.933/1.945 e a manifestação da Recorrente em relação a ele foi anexada às e-fls. 1.950/1.969.

Irresignada com a referida decisão, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. 2.087/2.140, através do qual alega o seguinte, além daquilo que já havia posto em sua impugnação de e-fls. 1.112/1.146:

- 1) Aponta equívocos na informação fiscal lavrada pela Autoridade Administrativa em face de diligência determinada pela DRJ, e que teria fundamentado o acórdão recorrido, com relação à postergação no pagamento do imposto e aos lucros que teriam sido distribuídos em 2014 pela Usiminas Europa;
- 2) O primeiro desses equívocos diz respeito aos prejuízos que teriam sido contabilizados pelas empresas controladas indiretas Usiminas Galvanized e Usiminas Electrogalvanized (controladas integrais da Usiminas Europa). Referidas empresas foram criadas em 2011 e são oriundas da cisão da empresa Usiminas Steel ApS (Dinamarca). Referidas empresas contabilizaram e apropriaram nos balanços de 2011 prejuízos contábeis auferidos em 2010 pela Usiminas Steel ApS. Segundo a Fiscalização (v. e-fls. 1.937), “*com relação aos prejuízos da Usiminas Galvanized e Usiminas Electrogalvanized do ano de 2010, não há possibilidade de ser aproveitado tais valores, visto terem sido*

carregados retroativamente e somente para fins contábeis, em total desacordo com as regras nacionais". Já a Recorrente alega que tal raciocínio é inconsistente porque a Fiscalização não apontou qualquer dispositivo da legislação nacional – ou das “*regras nacionais*” – que impeça o aproveitamento, pelas controladas estrangeiras, dos prejuízos auferidos no exterior, apurados e contabilizados conforme as regras do país de domicílio das respectivas controladas estrangeiras. **Isso teria impedido que a Recorrente exercesse seu direito ao contraditório e à ampla defesa, na medida em que, sem o apontamento das citadas “regras nacionais”, a acusação fiscal é desprovida de qualquer fundamentação jurídica e/ou motivação;**

- 3) Com relação à informação prestada pelos Auditores Fiscais de que “*quando da demonstração dos lucros pela Usiminas Galvanized e pela Usiminas Electrogalvanized segundo os critérios da legislação brasileira (Lei n.º 9.249/95, art. 25, § 2º, I e IN SRF 213/02, art. 6º, § 2º), apurou-se valores bem superiores a estes dividendos distribuídos em 2014*”, a recorrente alega ser equivocada, haja vista que tais lucros teriam sido apurados conforme as normas brasileiras, enquanto o correto deveria ser sua apuração de acordo com a legislação local (do país em que localizadas as empresas). Ainda segundo a Recorrente, as controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deveriam **demonstrar** a apuração dos lucros que auferirem segundo as normas brasileiras. Isso não quer dizer que deveriam **apurar** o lucro de acordo com as normas contábeis brasileiras. Cita o art. 6º da Instrução Normativa RFB n.º 213/02, aplicável ao exercício em análise, que preveria que as demonstrações financeiras das controladas, no exterior, deveriam ser **elaboradas** segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. Cita precedentes das DRJs e do CARF;
- 4) Conclui-se, portanto, que o método adotado pela Fiscalização para adição dos lucros auferidos no exterior não encontra respaldo legal, razão pela qual deverá ser anulado. Essa conclusão compromete, naturalmente, o exame relativo à postergação do pagamento do tributo, na medida em que os i. Auditores Fiscais estão comparando os lucros que foram auferidos pelas controladas indiretas (Usiminas Galvanized e Usiminas Electrogalvanized) segundo as normas contábeis dinamarquesas para confrontá-los com os lucros que foram demonstrados segundo as normas contábeis brasileiras;
- 5) Quanto ao ano de 2014, exercício no qual teria havido a distribuição dos lucros sob a forma de dividendos, da controlada Usiminas Europa para a controladora brasileira (Recorrente), os i. Auditores Fiscais permaneceram incorrendo em equívocos conceituais que macularam o resultado da diligência. Em 2014, a Usiminas Europa obteve lucro líquido, segundo as normas contábeis brasileiras, de R\$282.939.321,69. Entretanto, referido resultado foi retificado em 2018 em sua ECF para R\$56.322.064,80 (equivalente a US\$21.204.000,00), haja vista a aplicação, desta feita, das normas contábeis dinamarquesas. Já os lucros distribuídos à controladora no Brasil alcançaram o valor de US\$30.116.000,00 (valor equivalente aos lucros acumulados de 2010 a 2014);

- 6) Quanto à assertiva de que o lucro apurado até 11/2014 pela Usiminas Europa, com base nas normas dinamarquesas, teria sido de US\$77.312.259,07, registra-se que este valor foi retirado pela Auditoria, de forma isolada, da Declaração da Administração de fls. 1.622. Entretanto, essa quantia não estaria retratada nos levantamentos realizados pela Auditoria Independente, tratando-se, portanto, de um equívoco cometido na Declaração de Administração, que teria se baseado em informações provisórias a respeito do ano calendário de 2014;
- 7) Ainda, reputa que a inconsistência que teria maculado o trabalho da Fiscalização, tanto na autuação quanto no cumprimento da resolução que determinara a diligência requerida pela DRJ, é manifesta. Isso porque embora inicialmente os Auditores tenham afirmado que *“realmente existiu o pagamento de dividendos”*, acabaram por concluir que *“os valores dos dividendos estão bem inferiores aos lucros apurados pela Usiminas Galvanized e Usiminas Electrogalvanized”*. Se, nas palavras da própria Fiscalização, *“os valores dos dividendos estão bem inferiores aos lucros apurados”*, é certo que, **ao menos uma parcela desses dividendos**, haveria de ser decotada da autuação, considerando-se os efeitos da postergação. E, quanto a isso, a Fiscalização **se manteve inerte**;

Os pontos acima já haviam sido objeto da manifestação apresentada pela Contribuinte após a diligência realizada pela Autoridade Fiscal a pedido da DRJ (v. e-fls. 1.950/1.969). Abaixo, prosseguimos com a análise do recurso voluntário relativamente aos pontos que rebatem as conclusões da decisão recorrida (Acórdão nº 14-91.464 - 13ª Turma da DRJ/RPO):

- 1) O acórdão recorrido teria assentado que os dividendos distribuídos em 2014 pela Usiminas Europa teriam sido de apenas R\$80.861.460,00, valor inferior ao que seria devido, no importe de R\$282.939.321,69. Quanto a esta afirmação, a Recorrente arguiu que o resultado positivo a tributar relativo à Usiminas Europa no ano calendário de 2014 seria de R\$56.322.064,80 (US\$21.204.000,00 – fl.1.975) e não de R\$282.939.321,69 (que traduziriam o lucro segundo as normas contábeis brasileiras);
- 2) O Relator teria levantado mais uma impropriedade no seu voto ao dizer que os valores que teriam sido declarados erroneamente na ECF não teriam sido retificados pela Contribuinte até o momento do julgamento. Entretanto, tais correções teriam sido efetuadas em dezembro de 2018 (ou seja, muito tempo antes da sessão de julgamento levada a efeito pela DRJ). Por conta disso, aduz que as telas do Registro X351, reproduzidas no voto condutor e utilizadas como fundamento pela DRJ, não corresponderiam ao que de fato se encontraria na correspondente obrigação acessória;
- 3) Com relação ao trecho do acórdão recorrido que diz *“E, segundo as Demonstrações Contábeis da empresa (elaboradas com observância às normas dinamarquesas), os lucros auferidos no período foram de US\$77.312.259,07, superiores, portanto, aos US\$21.204.000,00 informados em sede de petição e aos R\$80.861.460,00 considerados na apuração da base*

*de cálculo dos tributos lançados em 2014 (...)", a Recorrente argumenta que "Como esclarecido alhures, a quantia de US\$77.312.259,07 foi retirada, **de forma isolada**, da Declaração da Administração de fl. 1.622. **Esse valor, como se pode ver das páginas seguintes do Balanço Patrimonial PROVISÓRIO de novembro de 2014, não está retratado nos levantamentos realizados pela Auditoria Independente. E tampouco foi considerado nas atas que autorizaram a distribuição dos dividendos, com expressa referência aos seus valores.** Trata-se, portanto, de um equívoco cometido pela Administração da empresa, que reproduziu um numerário que não possui qualquer correspondência no balanço patrimonial confeccionado pelos auditores independentes";*

- 4) Aduz, também, que a assertiva da DRJ de que a Recorrente "buscou construir o número declarado no E-Lalur de forma a encaixar os valores em litígio, sem qualquer comprovação" estaria incorreta, pois se "tivessem analisado toda a documentação juntada aos autos, teriam percebido que: (i) o Relatório Anual de 2011 da Usiminas Electrogalvanized indica o prejuízo de US\$ 10.111.000,00 para o ano de 2010 e o lucro líquido de US\$ 4.195.000,00 para o ano de 2011 (fls. 1.855/1.859); (b) o Relatório Anual de 2011 da Usiminas Galvanized aponta o prejuízo de US\$ 8.935.000,00 para o ano de 2010 e o lucro líquido de US\$ 6.625.000,00 para o ano de 2011 (fls. 1.886/1.893);
- 5) Em relação à discrepância entre a alegada adição de US\$12.000 mil relativos aos lucros de 2014 e o valor de R\$56.274,253,20 constantes das demonstrações financeiras elaboradas segundo as normas dinamarquesas que deveriam instruir o preenchimento da ficha X351, aduz a Recorrente que, mais uma vez, os julgadores não tiveram a devida atenção com o presente processo, pois (a) os US\$12.000.000,00 distribuídos como dividendos se referem a lucros obtidos pela Usiminas Galvanized (US\$ 7.000.000,00) e pela Usiminas Electrogalvanized (US\$ 5.000.000,00), levantados por meio de balanços patrimoniais PROVISÓRIOS internos da controlada direta e das controladas indiretas, de NOVEMBRO DE 2014 (fls. 1.622/1.629; fls. 1.694/1.695; fls. 1.766/1.772); (b) em DEZEMBRO DE 2014, o Relatório Anual da Usiminas Europa dá conta que o lucro líquido das controladas indiretas corresponde, após a confecção dos balanços patrimoniais FINAIS/DEFINITIVOS (fls. 1.971/1.979), US\$ 21.204.000,00 (R\$ 56.274.253,20);
- 6) Até agora, relatamos alguns pontos que foram aventados pela Recorrente relativamente a trechos isolados do acórdão recorrido. Continuando a análise do recurso voluntário, ainda foram feitas as seguintes considerações que detalhamos a seguir, iniciando, preliminarmente, por erros que teriam sido incorridos pelo lançamento, mais especificamente na base de cálculo do mesmo, e que não teriam sido superados pela decisão recorrida;
- 7) Primeiramente, com relação às bases de cálculo referentes ao lucro auferido pela Usiminas International (R\$30.493.875,35) e pela Usiminas Europa (R\$20.296.156,00), a Fiscalização teria incorrido em erro ao adotar os valores apurados segundo as normas contábeis brasileiras, valores estes contaminados **pelos receitas de variações cambiais ativas**. Repete a assertiva de que as

controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deveriam apenas **demonstrar** a apuração dos lucros que auferirem segundo as normas da legislação brasileira, o que não quer dizer que deveriam **apurar** o lucro de acordo com tais normas (brasileiras). Cita que o art. 6º da IN RFB nº 213/02 prevê que as demonstrações financeiras das controladas, no exterior, devem ser **elaboradas** segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio;

- 8) Assim, ao considerar o valor de R\$30.493.875,35 da Usiminas International na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da Recorrente, a Fiscalização teria tributado meras variações cambiais que resultariam do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial;
- 9) Repete o argumento já feito quando da impugnação de que o auto de infração teria sido formalizado com vícios que comprometeriam a sua constituição, devendo, portanto, ser cancelado. Cita a presunção, por parte da Fiscalização, de que as empresas controladas no exterior, USIMINAS EUROPA e USIMINAS INTERNATIONAL, bem assim suas respectivas controladas (USIMINAS ELETROGALVANIZED STEEL S/A e USIMINAS GALVANIZED STEEL S/A), não teriam estrutura física e/ou operacional, tratando-se de meras empresas documentais;
- 10) No mérito, também repete as alegações da impugnação a respeito da impossibilidade de se tributar os lucros auferidos pela USIMINAS EUROPA, situada na Dinamarca, e pela USIMINAS INTERNATIONAL, domiciliada em Luxemburgo.
- 11) Em seu pedido requer seja decretada a nulidade material do acórdão proferido pela DRJ, eis que teria se fundado em diversas premissas equivocadas; Também requer, subsidiariamente, que seja realizada nova diligência fiscal, a fim de que a Auditoria confirme a adição, no ano calendário de 2014, dos dividendos que foram distribuídos pela USIMINAS EUROPA à Recorrente, na monta de R\$80.861.460,00, relativos aos anos de 2011 a 2014, bem assim sejam aplicadas as prescrições contidas no § 1º do art. 273 do RIR/99 e no Parecer Normativo Cosit nº 02/96;
- 12) Requer, ainda, que sejam retificados/adequados os lucros considerados para a controlada Usiminas International, já que, conforme se observa da planilha de fls. 829, os Auditores Fiscais se valeram, para autuação, do lucro apurado pela coligada estrangeira considerando as normas contábeis brasileiras, e não as normas contábeis locais;
- 13) Em sendo superados os pleitos acima, requer a decretação da nulidade material do lançamento por conta dos fatos não comprovados pela Fiscalização;
- 14) No mérito, requer sejam julgados totalmente improcedentes os lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL, anulando-se, em definitivo, os ajustes realizados pela

Auditoria nos montantes do prejuízo fiscal do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL;

15) Por fim, requer que seja negado provimento ao recurso de ofício, que afastou a segunda infração, relativa às exclusões indevidas provenientes do excesso de equivalência patrimonial.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário consubstanciado no documento de e-fls. 2.146/2.163.

Afinal vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

As infrações apuradas no presente processo contra a Contribuinte decorrem (i) da falta de adição, na apuração do lucro real do ano calendário de 2011, de valores relativos a lucros auferidos no exterior por suas controladas diretas, no caso, as empresas USIMINAS EUROPA e USIMINAS INTERNATIONAL, domiciliadas, respectivamente, na Dinamarca e em Luxemburgo e (ii) excesso de exclusão de resultado de equivalência patrimonial. A primeira infração foi mantida pela DRJ e é objeto do recurso voluntário; já a segunda, foi afastada pela Autoridade Julgadora de primeira instância e é o foco do recurso de ofício.

Do recurso voluntário - Falta de adição na apuração do lucro real dos lucros auferidos no exterior

A matéria em litígio vem sendo discutida no seio do CARF já por longos anos e suscita debates acalorados. O presente caso, em particular, tem sido objeto de sucessivos processos administrativos decorrentes de autos de infração lavrados em face dos mesmos fatos, a falta de adição na apuração do lucro real dos lucros auferidos pelas controladas diretas da Contribuinte no exterior. Cito os processos 10600.720032/2013-42 (AC 2008, 2009, 2010) e 16643.000217/2010-74 (AC 2005). O primeiro foi objeto de apreciação por esta mesma Turma

que, em 04 de maio de 2016 prolatou o acórdão n.º 1401-001.619 (negando provimento ao recurso voluntário por unanimidade), posteriormente referendado pela CSRF através do acórdão de n.º 9101-003.088 (que negou provimento ao recurso especial da Contribuinte por voto de qualidade). Já o recurso relativo ao segundo processo sequer foi conhecido pela câmara baixa deste Tribunal, haja vista o pedido de desistência da Contribuinte, que preferiu inserir o crédito tributário em discussão no parcelamento instituído pelo art. 40 da Lei n. 12.865/2013.

Feito esse preâmbulo, passo a discorrer sobre as matérias de que trata o presente recurso voluntário. Daremos início à análise do recurso pelas questões de mérito, deixando as questões que tratam das nulidades aventadas em relação ao auto de infração e à decisão recorrida para depois, eis que intimamente ligadas a estas questões de mérito.

Da impossibilidade de se tributar os lucros auferidos pela USIMINAS INTERNATIONAL, domiciliada em Luxemburgo, e pela USIMINAS EUROPA, domiciliada na Dinamarca.

A Recorrente, no recurso voluntário, repete a arguição a respeito da impossibilidade de se tributar os lucros auferidos pela USIMINAS INTERNATIONAL, domiciliada em Luxemburgo, e pela USIMINAS EUROPA, domiciliada na Dinamarca, propugnando que ambas seriam empresas *holdings puras* e que teriam como objeto a participação em outras sociedades, sem a necessidade de deterem itens de mobiliário ou elevado número de funcionários. Neste diapasão, reitera seu entendimento acerca da prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação pátria, defendendo serem incompatíveis as disposições contidas no art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 com o artigo 7º das convenções para evitar Dupla Tributação. Também questiona a aplicação do método de equivalência patrimonial para a determinação do lucro a ser autuado, defendendo a prevalência da legislação do domicílio da investida na apuração dos lucros e a impropriedade da tributação das controladas indiretas, por falta de previsão legal.

Muito bem.

No entendimento deste Relator e de muitos outros que militam neste Tribunal o art. 7º dos Tratados firmados entre o Brasil e Luxemburgo/Dinamarca não impede a tributação dos lucros da controladora brasileira nos quais foram refletidos, por equivalência patrimonial, os lucros da investida situada nos respectivos países, confirmando que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 tributa lucros, sim, mas da investidora brasileira.

Neste sentido, inclusive, foi a decisão proferida por este mesmo Colegiado, em face da Contribuinte, para os anos-calendários de 2008 a 2010, orientada pelo voto do ex-Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Bôas no Acórdão n.º 1401-001.619, e aqui adotado como razões de decidir:

Como visto no quadro antes apresentado, a Usiminas International tem "embaixo" de si, como controlada (100% das ações), a Usiminas Portugal, estabelecida na Ilha de Madeira.

A Autuação exige IRPJ e CSLL sobre a repercussão na Recorrente causada pela equivalência patrimonial dos lucros auferidos pela Usiminas International, não havendo tentativa de tributar por via direta o lucro da Usiminas Portugal, como alegado.

Não houve desconsideração de personalidade jurídica, não houve propriamente tributação por conta de utilização da Usiminas International como empresa existente meramente na forma. O que se alegou no TVF foi o fato de ela ser uma holding criada apenas para deter as ações da sua controlada em Portugal. Essa visão funciona como mais um fato dentro do contexto, e não como o gatilho da tributação.

Não houve, portanto, tributação direta dos lucros da Usiminas Portugal na Usiminas International, mas a tributação dos resultados de equivalência patrimonial na Recorrente causados pela sua controlada direta Usiminas International, que, por sua vez, teve ganhos por equivalência patrimonial quando a Usiminas Portugal auferiu lucros.

Esse foi o entendimento do Acórdão da DRJ:

"16. Nesse sentido, esse resultado positivo apurado na Usiminas International (Luxemburgo) com relação à Usiminas Portugal (Ilha da Madeira) é, por natureza, resultado próprio da primeira, cujo objeto social, vale lembrar, nada mais é o de funcionar como detentora das ações da segunda. Esse resultado positivo de equivalência patrimonial reflete, por excelência, a ocorrência de um lucro natural da atividade própria da controlada direta (Usiminas International Luxemburgo).

17. O que faltou à impugnante foi adicionar esses resultados obtidos no exterior ao lucro líquido, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, pois são eles tributados na forma da legislação, como visto anteriormente neste voto.

18. A fiscalização, assim, em nenhum ponto buscou ir diretamente ao lucro da Usiminas Portugal (Ilha da Madeira) de modo a leva-lo diretamente ao resultado na impugnante. A própria impugnante o fez, por meio da sequência de levantamento da equivalência patrimonial, da controlada indireta (Usiminas Portugal) para a controlada direta (Usiminas International) e desta para a impugnante.

19. Em verdade, a própria impugnante, como salientou a autoridade fiscal no TVF, seguiu os ditames da Instrução Normativa CVM nº 247, de 1996, norma que regula o procedimento da apuração da equivalência patrimonial, pois tratou como simples controlada a sua controlada indireta na Ilha da Madeira:"

Como se nota, a própria Recorrente realizou as apurações corretas pelo Método de Equivalência Patrimonial, porém deixou de tributar os resultados, o que era de se esperar quando olhamos para o contexto. Também não houve qualquer tributação em Luxemburgo, ficando claro que o objetivo da Recorrente era realizar um planejamento para não ser tributada nem lá, nem no Brasil.

Caso tivesse sido tributada em Luxemburgo, ela poderia compensar os tributos pagos no exterior com aqueles devidos aqui no Brasil, porém nenhuma tributação foi comprovada relativamente a essas empresas.

Assim como a DRJ, concordo que a Fiscalização não logrou comprovar cabalmente que, apenas por ser uma holding controladora de empresa estabelecida em paraíso fiscal, ela não estaria apta a se aproveitar do tratado de não tributação.

A Recorrente trouxe, inclusive, elementos para provar o contrário. Deste modo, entendo que não se deve utilizar como premissa a caracterização da Usiminas Luxemburgo como holding prevista na Lei de 1929. No entanto, ficou claro que a holding em Luxemburgo existe apenas para permitir o aproveitamento do tratado de não tributação.

Não se pode deixar de tributar a Recorrente no Brasil, seja porque ela não foi tributada em nenhum país (nem Portugal, nem Luxemburgo, nem Brasil), seja porque o tratado para evitar bitributação não obsta a tributação da empresa brasileira pelo MEP.

O Acórdão da DRJ afirma, então, que, se prosperasse o entendimento da Recorrente, não se poderia invocar o regime legal que obsta a dupla tributação, pois, em verdade, se levaria à dupla não tributação. É pior do que isso, em verdade, como visto, não houve tributação em três países distintos por conta de um típico planejamento tributário internacional evasivo. Trata-se de "tripla não tributação".

Um caso relativamente semelhante ao presente foi julgado por esta mesma turma no mês de fevereiro deste ano. Ficou acordado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte, que discutia a possibilidade de tributação pelo método MEP da empresa brasileira por conta de lucros auferidos no exterior por uma controlada. Seguem abaixo trechos do Acórdão:

"No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa espanhola. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos a posteriori, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Portanto, não assiste razão à recorrente. Inexiste ofensa ao Acordo Brasil-Espanha, seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4 (o qual isenta os dividendos tributáveis na Espanha recebidos por residentes brasileiros)" (CARF, Primeira Seção, Quarta Câmara, Primeira Turma, Acórdão n.º 1401-001.526, Rel. Ricardo Marozzi, Sessão de 02 de fevereiro de 2016).

Em que pesem os louváveis esforços da Recorrente, que trouxe vasta argumentação para reverter o resultado do julgamento da DRJ, não parece lhe assistir razão.

Trata-se aqui de norma de transparência fiscal internacional, que possibilita combater a enorme evasão fiscal que vinha se dando pelo uso de planejamentos abusivos com empresas estrangeiras.

A norma aplicável ao caso evita que a tributação de empresas intituladas como Controlled Foreign Corporations (CFC) seja amplamente diferida, como vinha acontecendo.

Não se trata de tributar o lucro da empresa estrangeira duas vezes, mas de tributar a repercussão do lucro auferido pela estrangeira na sua controladora aqui no Brasil, o que está previsto no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, que foi questionado pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), tendo resultado na invalidação da aplicação do dispositivo apenas para o caso de coligadas que não estão estabelecidas em paraísos fiscais.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a este item.

No mesmo sentido, o acórdão n.º 9101-003.088 – 1ª Turma, da relatoria do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, nos autos do mesmo processo, em sede de recurso especial:

Há que se delimitar a matéria devolvida pela Contribuinte.

Transcrevo excerto do paradigma (Acórdão n.º 10195.802) que se mostra preciso para delimitar o ponto:

Nessa linha de raciocínio, concluo que a tributação com fulcro no art. 74 da MP N.º 2.15835/01 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7 da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jaluja, enquanto não disponibilizados.

Parte-se da premissa, portanto, de que o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001 trata de **lucros** (e não dividendos). E, sob tal perspectiva, haveria um conflito com o art. 7º dos tratados para evitar dupla tributação de renda.

Voltando para o caso concreto, a matéria a ser analisada é se o Tratado Brasil-Luxemburgo teria repercussão na materialidade prevista pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

A assunto já foi discutido em recentes julgamentos no presente Colegiado: Acórdão n.º 9101-002.589 ("caso EAGLE"), n.º 9101-002.751 (PETROBRÁS), n.º 9101-002.832 (INTERCEMENT), cujas razões para decidir adoto nos presentes autos.

Transcrevo o art. 74 da MP n.º 2.15835, de 2001:

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

O aspecto **material** da norma trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos de controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. **Não há prejuízo no sistema**.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre **aspecto temporal**: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, **ao final do ano-calendário**.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

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.

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil**. Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Luxemburgo.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna n.º 18, da Cosit:

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual 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 ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (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 residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas 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 de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

"7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

Assim, **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. **Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro** na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, **incidência do IRPJ e da CSLL**.

Tampouco há que se falar em desconsideração da USIMINAS INTERNACIONAL (Luxemburgo), para que fossem tributados os resultados da controlada indireta USIMINAS PORTUGAL (com sede na Ilha da Madeira).

O art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, ao discorrer de controladas e coligadas, refere-se tanto ao controle direto quanto indireto.

Fato é que a legislação societária e tributária trata o controle exercido de **maneira direta e indireta sem distinções**.

Os arts. 116 e 243 da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A), deixam claro o valor tutelado que direciona a relação entre as empresas do grupo: o **poder, ou o controle**, de deliberar sobre o destino da empresa.

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

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

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

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

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

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

Como não poderia deixar de ser, o Código Civil de 2002 ratifica o entendimento:

Art. 1.098. É controlada:

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

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

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, ao tratar da consolidação das demonstrações contábeis, discorre sobre os aspectos relevantes para se caracterizar o controle.

Dessa forma, os aspectos relevantes para se caracterizar o controle são:

- Poder sobre a investida: *provém de direitos que conferem ao investidor a capacidade para dirigir as atividades relevantes da investida (aquelas que afetam significativamente seu desempenho). Um investidor pode ter poder sobre uma investida mesmo que outra entidade tenha direitos que lhe garanta a capacidade de participar da gestão de atividades relevantes, como é o caso da influência significativa. Contudo, um*

investidor que tenha somente direitos de proteção sobre uma investida não tem poder sobre a investida e, portanto, não controla sua investida.

- Exposição (ou direitos) a retornos variáveis em razão de seu envolvimento com a investida: *o que ocorre na medida em que os retornos do investidor provenientes do seu envolvimento com a investida variam em função do desempenho da investida e da participação da investidora no capital da investida.*

- Capacidade para utilizar seu poder sobre a investida para afetar seus rendimentos sobre o investimento: *o que implica que o investidor tem poder sobre a investida e usa esse poder para influenciar o retorno sobre o seu investimento por meio do seu envolvimento com a investida.*

Como se pode observar, a determinação do controle baseia-se no poder (sobre as atividades relevantes da investida), nos retornos (para o investidor) e na relação entre eles (o uso desse poder para obter retornos sobre o investimento). (grifos originais)

TÔRRES³ menciona o elemento volitivo, em que no controle prevalece a vontade de um sujeito sobre a atividade econômica de outro, inclusive estruturas societárias de forma "piramidal":

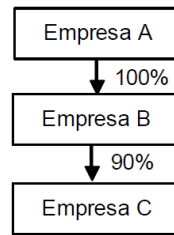
*O controle é sempre considerado com uma relação de dominação, um poder que transcende, inclusive, as prerrogativas da própria assembleia, órgão máximo de deliberações. Como diz Ferri, o controle exprime uma particular posição através da qual **um sujeito é capaz de fazer prevalecer a própria vontade sobre a atividade econômica de uma outra sociedade.***

.....

*Entre os tipos possíveis de grupos transnacionais, persiste a distinção entre eles em razão da relação de controle, na medida em que tais relações se fundam na posse do "pacote de ações", mesmo não sendo necessário que o controle acionário de todas as empresas estejam nas mãos de uma única empresa (formação estrelar). Há formas nas quais **uma empresa controla outras empresas que, por sua vez, possuem o controle de outras - forma piramidal.** E assim por diante. (grifei)*

Na mesma direção, ao dispor sobre exemplos de estruturas societárias, MARTINS⁴ de maneira didática sepulta qualquer dúvida sobre a questão.

Suponha que a Empresa A tenha 100% das ações ordinárias da Empresa B, que é uma subsidiária integral da empresa A. Portanto, a Empresa B é uma controlada direta da Empresa A. Admita adicionalmente que a Empresa B seja detentora de 90% do capital votante de outra sociedade, a Empresa C, como abaixo representado:



Assim, **a Empresa C também será uma controlada da Empresa A**, só que agora indiretamente, ou seja, por meio de sua controlada, a Empresa B, a qual por sua vez é a controladora direta de C (ou controladora intermediária), e a Empresa A é a controladora indireta (ou controladora final) de C. (grifei)

Em entendimento consonante, MAMEDE⁵ não hesita ao colocar o poder como vetor principal na relação entre as empresas.

Sociedade controlada é aquela na qual a maioria dos votos nas deliberações de quotistas ou acionistas, bem como o poder de eleger a maioria dos administradores, pertença a outra sociedade que, assim, será chamada de sociedade controladora. Também haverá controle societário quando a titularidade das ações ou quotas necessárias para decidir as deliberações sociais e de eleger a maioria dos administradores for de uma sociedade que, por seu turno, seja controlada por outra. Assim, se a sociedade A for controladora da sociedade B e esta, por seu turno, for controladora da sociedade C, a sociedade A será considerada controladora da sociedade C. (grifei)

Fato é que, quando os investimentos eram avaliados pelo custo de aquisição, e os lucros das investidas só eram refletidos na investidora quando eram efetivamente distribuídos, havia separação clara entre a entidade jurídica investidora e a entidade jurídica investida. Contudo, com a adoção do método da equivalência patrimonial para os investimentos em forma de controladas e coligadas, passa-se a visualizar o grupo econômico como um todo. Vale transcrever a redação do art. 248 da Lei n.º 6.404, de 1976:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que **façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum** serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (...)

O contexto delineado pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior⁶ consolida o entendimento:

7. Inicialmente, os investimento eram avaliados pelo custo de aquisição, razão pela qual os lucros das empresas investidas só eram reconhecidos pelas investidoras quando efetivamente recebidos. Todavia, por influência americana e inglesa, foi desenvolvida a idéia de consolidação de balanços, calcada, principalmente, no afastamento da figura da entidade jurídica e da adoção do conceito de entidade econômica, em que, mais do que a propriedade, **o que se ressalta é o controle.**(grifei)

Como se pode observar, entender que o controle se restringe ao controle direto implica em completo desvirtuamento da liberdade negocial do qual dispõem as

empresas para organizarem seus grupos econômicos. A legislação societária permite a construção de estruturas conforme a necessidade do grupo, tutela pela transparência das informações da rede de empresas, mediante métodos de avaliação de investimentos (MEP) e consolida instrumentos para exercício do poder de cada empresa.

Portanto, não há que se falar em desconsideração da pessoa jurídica, mas sim em aplicação da lei tributária, cuja incidência reflete-se tanto a controladas diretas quanto a indiretas.

Tampouco há que se contestar a base de cálculo apurada no lançamento fiscal. Não há uma dupla tributação sobre os lucros auferidos pela USIMINAS INTERNACIONAL (Luxemburgo) e USIMINAS PORTUGAL (com sede na Ilha da Madeira). Pelo contrário, deixou claro a autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1968):

93. Tomou-se o cuidado de evitar a duplicidade e tributar somente o lucro obtido pelo Usiminas, não considerando a variação cambial e expurgando os efeitos dos lucros de uma empresa em outra do grupo.

Ao contrário do que aduz a Contribuinte, não houve uma dupla tributação sobre os lucros da USIMINAS PORTUGAL refletidos via MEP na USIMINAS INTERNACIONAL.

O que se observa é preocupação expressa da autoridade fiscal em se apurar, individualmente, o lucro, precisamente sob a perspectiva da legislação tributária (art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995 e 16 da Lei n.º 9.430, de 1996), e da legislação dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei n.º 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil).

Nesse contexto insere-se o art. 1º da IN SRF n.º 213, de 2002.

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.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

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

§ 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. (grifei)*

O dispositivo normativo discorre sobre todo o caminho a ser seguido para a apuração dos resultados obtidos pelas empresas que mantêm vínculo, seja de qual for a natureza, com a investidora no Brasil.

Observa-se que os §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º ratificam o disposto nos diplomas legais, discorrendo sobre os procedimentos em relação aos **lucros, rendimentos e ganhos de capital** auferidos no exterior, (1) por meio de sucursais, filiais, e (2) os decorrentes de participações societárias em **controladas e coligadas**.

Naturalmente, podem-se obter receitas no exterior **além** das decorrentes de lucros de sucursais e filiais e resultados de participação societária de controladas e coligadas.

Trata-se do escopo do § 6º, ao predicar que os resultados obtidos por essas sucursais, filiais, controladas e coligadas, por meio da participação em outra pessoa jurídica, cujo vínculo seja de qualquer natureza, também devem ser considerados para efeitos de tributação.

Percebe-se, portanto, procedimentos diferentes, para resultados auferidos por (1º caso) filiais, sucursais e investimentos de participação societária na condição de controladas e coligadas, e (2º caso) todos os outros.

No primeiro caso, o art. 25, § 2º, inciso II, dispõe que (a) os lucros das controladas no exterior (diretas ou indiretas), serão adicionados ao lucro líquido da **controladora** no Brasil, (b) os lucros da coligadas serão adicionados ao lucro da investidora, e (c) os lucros das filiais e sucursais sejam adicionados ao lucro líquido da **matriz** no Brasil, de **forma individualizada**, por filial, sucursal, controlada ou coligada, **vedada a consolidação** dos valores.

Portanto, preciso o entendimento de que, mesmo os lucros das controladas indiretas devem ser adicionados ao lucro da controladora no Brasil.

No segundo caso, fala-se em **consolidação, no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada**, dos resultados auferidos mediante participações societárias de qualquer tipo, ou seja, referem-se a todos os outros resultados que não digam

respeito aos lucros de controladas ou coligadas decorrentes do MEP e aos lucros de filiais e sucursais.

Caso assim não se entenda, admitir-se-á a existência de dois comandos normativos sucessivos (§§ 5º e 6º) dispondo sobre condutas conflitantes (o primeiro determinando apuração individualizada para cada empresa, e o segundo determinando a consolidação dos resultados).

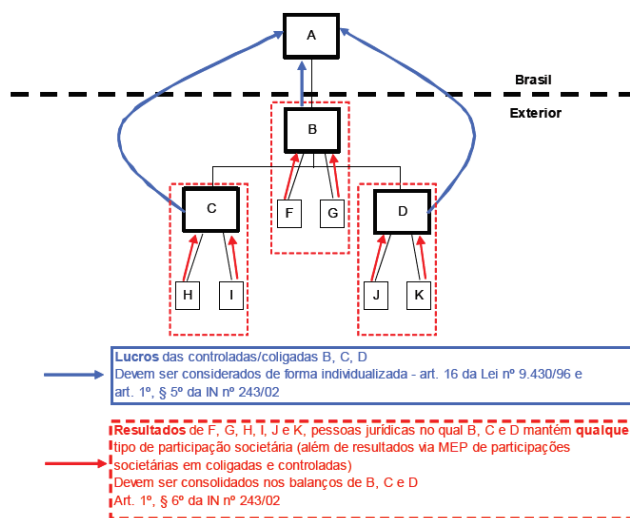
Como já dito, a sequência dos §§ 1º a 6º determina o caminho para se apurar os resultados no exterior.

Primeiro, determina o procedimento a ser adotado para controladas e coligadas (§§ 1º a 5º), e depois, no § 6º, dispõe sobre a tributação residual (demais resultados das demais empresas com qualquer vínculo societário).

Tributa-se, portanto, no § 6º, **todo** o resto não abrangido pelo § 5º: **resultados** auferido pelos demais investimentos e outras fontes de receitas, como, por exemplo, de natureza financeira.

Trata o § 6º de materialidade independente, complementar, um *plus*, que excede e não se comunica com o previsto no § 5º.

Apresento o quadro a seguir para ilustrar o entendimento:



Nesse sentido, o art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe sobre a tributação das controladas, tanto diretas quanto indiretas.

Assim, em uma estrutura societária com várias ramificações, os lucros auferidos por controladas e coligadas devem ser apurados **individualmente**, ainda que haja duas ou mais empresas coligadas/controladas localizadas no mesmo país. E, na apuração do resultado de cada controlada/coligada, devem ser consolidados os resultados dos demais investimentos da correspondente empresa, independente da vinculação societária.

Portanto, na medida em que se tributa individualmente o lucro auferido no exterior de cada controlada/coligada direta ou indireta, a apuração dos lucros dessa controlada/coligada não pode incluir os resultados apurados via MEP dos seus investimentos. Das duas uma: ou se tributa individualmente o lucro auferido no

exterior de cada controlada/coligada direta ou indireta, ou se consolida o resultado apurado via MEP das participações societárias das controladas/coligadas. Opção legislativa é clara pela apuração dos resultados de controladas ou coligadas individualizada, razão pela qual deve se afastar os resultados auferidos de investimentos destas controladas e coligadas por meio de equivalência patrimonial, nos termos do art. 16 da Lei n.º 9.430, de 1996 e do art. 1.º, §§ 1.º, 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da IN SRF n.º 213, de 2002, sob pena de bitributação.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

A Par do disposto acima, tem-se que a norma contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 também se enquadra no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations* – CFC), consoante tem decidido a CSRF, a exemplo do constante do Acórdão n.º 9101-002.332, de 04/05/2016, de relatoria do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Abaixo reproduzo excertos do respectivo voto para corroborar o meu entendimento em relação à compatibilidade da norma legal em referência (art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001) com os Artigos 7 e 10 do acordo internacional, com base, inclusive, nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7.º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/ 2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7.º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7.º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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

...

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou

coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

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

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):

“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropriada, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas **por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído**”. [grifo nosso]

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral **poderá**, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º [...]

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e

Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014, redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

*23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. **Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita***

*com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.*¹ (Negritou-se).

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de

¹ The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of member and nonmember countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 69-70 (disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.

Por seu turno, relevante ressaltar que a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, visto que se estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil. A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996, isto é, todos concordam que se tratam de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. (Negritos e sublinhados no original).

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda

em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (fls. e-2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

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.

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

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.

...

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

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

...

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

...

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

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, § 5º, abaixo transcrito:

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.

...

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – *profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado. Assim, se tiver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou tiver um subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados **também** pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente à atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de

lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa. O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º).² (Negritou-se).

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.³ É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law*. E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de

² No original em inglês: 13. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises [that are residents] of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10). UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 144 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio (OCDE). Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, fl. 179-180.

³ O relatório da OCDE sobre o tema, publicado após os estudos da Organização, data de 1987 (OECD. Double Taxation Convention and the Use of Base Companies. Paris: OECD, 1987.)

duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).⁴ Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for o caso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cujas relações se inserem no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda – veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucro auferido por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

⁴ Conforme Klaus Vogel: “(C) Relation between Art. 9 (1) and the distributive rules: Both Art. 7 and Art. 9 indicate that business profits should be taxed in the State in which the originate economically. According to Art. 7, this may be the enterprise's State of residence or the State of the permanent establishment. According to Art. 9, it should be the State of residence of the enterprise the profits of which were reduced. Art. 7, read in conjunction with Art. 23 serves the purpose of avoiding double taxation of one and the same taxpayer by the State of residence and by the State of source. Art. 9 differs from Art. 7 and the other MC distributive rules in that it deals with the relationship of Two States of residence and the taxation of legally independent taxpayers, each of them by his State of residence. In essence, however, there is a close connection with the typical distributive rules inasmuch as Art. 9 concerns the question of whether an element of profits which has been (or possibly will be) subjected to tax in the foreign contracting State may nevertheless be attributed to, and taxed in the hands of, a domestic enterprise. Consequently, Art.9 is designed to avoid economic double taxation[...].”(Negritos no original). VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation. 3 ed. Londres: Kluwer, 1991, p. 518.

8. O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).⁵

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos – que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's length* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência).⁶ Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os

⁵ É o que claramente se denota do Manual da ONU sobre a Administração de Tratados de Dupla Tributação para Países em Desenvolvimento, conforme abaixo: Business profits derived by nonresidents in the source country are potentially taxable under several provisions of a tax treaty, depending on the type of business activity. For example, profits from immovable property are taxable under Article 6; profits from international shipping and transportation are taxable under Article 8; profits from holding investments or licensing or leasing property are taxable under Articles 10, 11 and 12; and profits from services may be taxable under Article 14 (United Nations Model Convention, independent personal services) and Article 17 (artists and sportspersons). These other provisions prevail over Article 7, subject to the throwback rules in Article 10 (4), Article 11 (4) and Article 12 (4) of the United Nations Model Convention and Article 12 (3) of the OECD Model Convention. Each provision contains its own threshold for source country taxation. For example, in the case of Ms. X carrying on business as an independent contractor, her profits would be taxable under Article 14 of the United Nations Model Convention, whereas the income earned by Xco would be taxable under Article 7. The MNE [Empresa Multinacional] that carries on business in the source country through a PE [estabelecimento permanente] would be taxable under Article 7, but under Article 10 if it carries on business in the source country through a local subsidiary when the subsidiary distributes the profits in the form of dividends. (Negritos, itálicos e acréscimos nossos) Ver em LI, Jinyan. Taxation of nonresidents on business profits. In: TREPILKOV, Alexander; TONINO, Harry; HAIKA, Dominika (Edits). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: UN, 2013, p. 205. Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.

⁶ Conforme se pode ler em SOLUND, Stig ; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira . The Commentary on Article 9 The Changes and Their Significance (Transfer Pricing) and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. Bulletin for International Taxation, v. 66, p. 608-612, 2012.

comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.⁷

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional⁸ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste

⁷ OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio (OCDE). CEF/DGI/MFP/Portugal. Versão Condensada. Coimbra: Almedina, 2005, p. 173.

⁸ Ver e.g., LANG, Michael. "CFC Regulations and Double Taxation Treaties". Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 51-58 (2003).

dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país.

Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.⁹

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net,¹⁰ decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

*El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. **En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados.** Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en*

⁹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

¹⁰ Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Ver también <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

*aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional.*¹¹ (Negritos e itálicos nossos).

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyi ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 265505), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *GyoHi*), tratando da aplicação da Convenção Japão-Singapura, dentre outros, **todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.**

Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

*39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos.*¹² *É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em*

¹¹ Disponível em <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

¹² Nota nossa ao comentário: está a referir-se às normas CFC.

*causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais.*¹³ (Negritou-se).

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes.¹⁴ O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu. (*destaques do original*)

Por tais razões, valem aqui as conclusões assim expostas no referido julgado:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no

¹³ 39. Where dividends are actually distributed by the base company, the provisions of a bilateral convention regarding dividends have to be applied in the normal way because there is dividend income within the meaning of the convention. Thus, the country of the base company may subject the dividend to a withholding tax. The country of residence of the shareholder will apply the normal methods for the elimination of double taxation (i.e. tax credit or tax exemption is granted). This implies that the withholding tax on the dividend should be credited in the shareholder's country of residence, even if the distributed profit (the dividend) has been taxed years before under controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect. However, the obligation to give credit in that case remains doubtful. Generally the dividend as such is exempted from tax (as it was already taxed under the relevant legislation or rules) and one might argue that there is no basis for a tax credit. On the other hand, the purpose of the treaty would be frustrated if the crediting of taxes could be avoided by simply anticipating the dividend taxation under counteracting legislation. The general principle set out above would suggest that the credit should be granted, though the details may depend on the technicalities of the relevant legislation or rules) and the system for crediting foreign taxes against domestic tax, as well as on the particularities of the case (e.g. time lapsed since the taxation of the “deemed dividend”). However, taxpayers who have recourse to artificial arrangements are taking risks against which they cannot fully be safeguarded by tax authorities. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 189 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio. Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 242-243. (Negritou-se).

¹⁴ AUST, Anthony. Modern Treaty Law and Practice. London: CUP, 2004, p. 202.

estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

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

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

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

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

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Também é importante consignar as razões expostas no mesmo voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.332, para afirmar a validade desta interpretação quando confrontada com os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.325.709:

Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.

Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.

A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.

1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expendido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendo há bastante tempo.¹⁵

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima,, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010)

(esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerando que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expendidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art.

¹⁵ Conforme se pode verificar em VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 286-295.

74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de “qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação”, como segue (fls. 54-55 do ref. Acórdão):

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber: “[Transcrição do art. 26]”

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum.

O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa. (*destaques do original*)

De tudo o que foi posto acima, chega-se à conclusão da ineficácia do recurso voluntário ao argumentar serem incompatíveis as disposições contidas no art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 com o artigo 7º das convenções para evitar Dupla Tributação; efetivamente não são, como vimos, partindo-se da premissa de que o objeto de tributação por parte da Autoridade Fiscal foi a empresa domiciliada no Brasil (no caso, a própria Recorrente), e não suas controladas diretas e indiretas no exterior. O Brasil adotou mecanismo internacionalmente reconhecido, ao promover a tributação em bases universais, para reduzir ou eliminar a dupla tributação econômica. Em apertadíssima síntese, a norma de TBU configura importante mecanismo de política tributária e adequa-se, constitucionalmente, à promoção da igualdade e à tributação conforme a capacidade contributiva, combatendo planejamentos tributários abusivos e agressivos e, ao mesmo tempo, reduzindo ou eliminando a dupla tributação econômica.

Neste contexto, a discussão acerca da constatação, ou não, por parte da Fiscalização, de que as empresas USIMINAS INTERNATIONAL e USIMINAS EUROPA não apresentariam estrutura física e operacional (revelando-se, portanto, meras “empresas

documentais”) perde todo o sentido e revela-se irrelevante à medida que o próprio Termo de Verificação Fiscal aduz que os Tratados para evitar a bitributação não teriam influência na apuração dos lucros no exterior exigida pela legislação. E é exatamente isto que está extensivamente comprovado nos textos acima, extraídos da melhor jurisprudência deste Conselho. Com base no mesmo fundamento, revela-se totalmente descabida a arguição de que a Fiscalização deveria ter desconsiderado a personalidade jurídica das empresas controladas no exterior; mesmo porque, não precisaria fazê-lo, justamente pelo fato de que tal condição seria irrelevante diante da fundamentação jurídica adotada pela Autoridade Fiscal.

Nego provimento ao recurso neste ponto, incluindo, por consequência lógica, a arguição de nulidade do auto de infração, calcada na existência de vícios que comprometeriam a sua constituição (no caso, a inexistência de estrutura física e operacional das empresas USIMINAS EUROPA e USIMINAS INTERNATIONAL e suas respectivas controladas).

Também resta incabível a alegação de que a Fiscalização teria tributado efetivamente as controladas indiretas, por ausência de previsão legal para tanto. É verdade que não há previsão legal para a tributação direta das controladas indiretas, entretanto, no presente caso, a tributação se deu em face da controladora no Brasil, com base nos fundamentos extensivamente demonstrados acima. Na medida em que a Contribuinte não teria feito a consolidação dos resultados de suas controladas indiretas no exterior nas demonstrações de resultado de suas controladas diretas (conforme o disposto na Instrução Normativa SRF n.º 213, de 2002), não restou outra alternativa à Fiscalização senão fazer aquilo que deveria ter sido empreendido pela Fiscalizada. Considerando que a Recorrente detém 100% do controle societário de suas controladas diretas e essas, por sua vez, possuem 100% do controle das controladas indiretas da Recorrente, nada mais lógico e absolutamente legal do que computar os resultados das empresas USIMINAS ELECTROGALVANIZED e USIMINAS GALVANIZED, em face da Recorrente, disponibilizados por ela própria à Fiscalização.

Apuração da base de cálculo

Quanto às alegações de que a Fiscalização teria apurado o valor tributável desconsiderando os resultados auferidos segundo a legislação local, de origem das empresas (Dinamarca e Luxemburgo), o acórdão recorrido foi conciso demais, a ponto de não ter dado o melhor entendimento à matéria. Referida matéria deve ser analisada à luz do disposto no art. 25, § 2º, incisos I e II, da Lei n.º 9.249/95 e o art. 6º, §§ 1º e 2º da Instrução Normativa SRF n.º 213/2002, abaixo reproduzidos:

Art. 25 da Lei n.º 9.249/95

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. ([Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001](#))

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

É apenas aparente a contradição entre os preceitos do art. 6º, *caput*, da IN SRF nº 213, de 2002, de que “*as demonstrações financeiras das (...) controladas (...) no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio*” e do art. 25, §2º, I da Lei nº 9.249, de 1995, de que “*as (...) controladas deverão demonstrar a apuração dos*

lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira”.

Distingue-se, de um lado, a elaboração das demonstrações financeiras, e por consequência, a apuração dos lucros, segundo as normas da legislação do país de domicílio da controlada; e de outro, a demonstração dos lucros apurados, segundo as normas da legislação brasileira. Essa foi a interpretação adotada pela RFB, quando orientou no §2º do art. 6º da IN SRF nº 213, de 2002, que “*as contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela (...) controlada (...) no exterior (...) deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira (...)*”.

Assim, as demonstrações financeiras das sociedades controladas sediadas no exterior devem obedecer à legislação comercial do país de seu domicílio de constituição, sendo a legislação contábil brasileira e seus princípios contábeis geralmente aceitos aplicáveis apenas na inexistência de legislação contábil estrangeira, exatamente como previsto no art. 6º, §1º da IN SRF nº 213, de 1992.

A Lei nº 12.973/2014 trouxe maior clareza a esse dispositivo ao incluir o §7º no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, que, textualmente, aduz que os lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas, a serem computados na determinação do lucro real da controladora, em 31 de dezembro, *devem ser apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio*. Observe-se que não houve qualquer inovação em relação à legislação anteriormente em vigor, consentânea, inclusive, com a interpretação adotada pela IN 213, de 2002, e já acima exposta.

Diante disso, a base de cálculo apurada deve considerar os valores efetivamente obtidos a partir das demonstrações financeiras elaboradas pela Contribuinte segundo as normas contábeis da Dinamarca e de Luxemburgo. No presente caso, foram os seguintes os valores adotados pela Fiscalização ao apurar a base de cálculo do lançamento:

LUCROS EXTERIOR

	Participação Usiminas	2011
		R\$
USIMINAS INTERNATIONAL	100%	30.493.875,35
USIMINAS EUROPA	100%	20.296.156,00

Entretanto, a base de cálculo relativamente à empresa USIMINAS INTERNATIONAL deverá ser ajustada conforme o resultado constante do doc. de e-fls. 829 (Ficha 4.3 International), apresentado pela Contribuinte ainda durante a Fiscalização, e utilizado por esta para determinar o valor relativo à USIMINAS EUROPA.

USIMINAS INTERNATIONAL – v. e-fls. 829

TIPF nº 0600100-2016-00097

Item 4.5 - Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital no Exterior

USIMINAS INTERNATIONAL LTD

Luxemburgo

Norma Contábil: Luxemburguesa para balanço em EUR e brasileira para balanço em R\$

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	R\$		EUR	
	DEZEMBRO/2012	DEZEMBRO/2011	DEZEMBRO/2012	DEZEMBRO/2011
<u>(Despesas) Receitas Operacionais</u>	<u>21.915,19</u>	<u>1.863.271,00</u>	<u>-362.711,68</u>	<u>1.549,91</u>
Despesas Serviços de Terceiros	-74.140,64	-23.034,61	-37.496,05	-32.865,05
Varição cambial s/outras Obrigações,	-5.949,70	-98.921,39	0,00	0,00
Receitas Financeiras	64.033,99	123.897,57	27.111,89	52.387,26
Outras Despesas/Receitas Financeiras	2.540,87	-287,43	-334.662,52	0,00
Outras Variações cambiais Ativas	88.178,41	766.934,30	0,00	0,00
Var cambial Rec Financeiras Emp Ligadas	-9.816,77	0,00	0,00	0,00
Outras Despesas Operacionais	0,00	-143.304,60	0,00	0,00
Outras Receitas - Empresas Ligadas	-42.930,97	1.237.987,16	0,00	0,00
Imposto de renda	0,00	0,00	-17.665,00	-17.972,30
<u>Equivalência Patrimonial</u>	<u>25.253.705,88</u>	<u>28.630.604,35</u>	<u>8.725.226,72</u>	<u>0,00</u>
Usiminas Portugal	25.253.705,88	28.630.604,35	8.725.226,72	0,00
<u>Lucro Líquido do Exercício</u>	<u>25.275.621,07</u>	<u>30.493.875,35</u>	<u>8.362.515,04</u>	<u>1.549,91</u>

O valor a ser adicionado é de EU\$1.549,91, equivalente, segundo a taxa de câmbio de venda para o dia 31/12/2011 (R\$2,4342) a R\$3.772,79.

Em suma, a nova base de cálculo deverá ser ajustada para os seguintes valores:

	LUCRO EXTERIOR
USIMINAS INTERNATIONAL	3.772,79
USIMINAS EUROPA	20.296.156,00
TOTAL	20.299.928,79

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso no ponto, justamente para adotar os valores correspondentes aos lucros auferidos no exterior por suas controladas, apurados conforme as normas contábeis estrangeiras.

Referido reconhecimento, de forma alguma macula o lançamento como um todo, que foi fundamentado na ausência de adição dos referidos valores à apuração do lucro real, razão pela qual nego provimento à arguição de nulidade do auto de infração vinculada aos erros cometidos pela Autoridade Fiscal ao quantificar a base tributável.

Da postergação do pagamento do imposto

Vencidas as questões de fundo, do mérito mesmo da autuação, passemos a nos debruçar sobre a alegação de que os lucros auferidos em 2011 teriam sido tributados em 2014, caracterizando a postergação do pagamento do imposto. Argui a Contribuinte que no ano calendário de 2014 a USIMINAS EUROPA teria distribuído à sua controladora brasileira, sob a forma de dividendos, lucros acumulados relativos ao período de 2011 em diante no montante de R\$80.861.460,00 (US\$30.116.000,00).

A Recorrente apresentou o demonstrativo dos lucros acumulados que teriam composto a distribuição dos dividendos realizada em 2014 e que teriam sido oferecidos à tributação no Brasil:

Ano-Base	Electro USD'000	Galva USD'000	Total USD'000
2010	(10.111)	(8.935)	(19.046)
2011	4.195	6.625	10.820
2012	9.730	12.171	21.901
2013	962	3.479	4.441
2014	5.000	7.000	12.000
Total	9.776	20.340	30.116

Dividendos em R\$ = (1,00/2,6850)	R\$ 80.861.460,00
--	--------------------------

Aponta equívocos que teriam sido cometidos pela Fiscalização, tanto na fase de auditoria quanto na diligência solicitada pela DRJ, além da própria decisão recorrida.

O primeiro desses equívocos diz respeito aos prejuízos que teriam sido contabilizados pelas empresas controladas indiretas Usiminas Galvanized e Usiminas Electrogalvanized (controladas integrais da Usiminas Europa). Referidas empresas teriam sido criadas em 2011 e seriam oriundas da cisão da empresa Usiminas Steel ApS (Dinamarca). Referidas empresas teriam contabilizado e apropriado nos balanços de 2011 prejuízos contábeis auferidos em 2010 pela Usiminas Steel ApS. Discorda da Fiscalização (v. e-fls. 1.937), em sua assertiva de que “*em relação aos prejuízos da Usiminas Galvanized e Usiminas Electrogalvanized do ano de 2010, não há possibilidade de ser aproveitado tais valores, visto terem sido carregados retroativamente e somente para fins contábeis, em total desacordo com as regras nacionais*”. Alega que tal raciocínio é inconsistente porque a Fiscalização não teria apontado qualquer dispositivo da legislação nacional – ou das “*regras nacionais*” – que impedisse o aproveitamento, pelas controladas estrangeiras, dos prejuízos auferidos no exterior, apurados e contabilizados conforme as regras do país de domicílio das respectivas controladas estrangeiras. **Isso teria impedido que a Recorrente exercesse seu direito ao contraditório e à ampla defesa, na medida em que, sem o apontamento das citadas “regras nacionais”, a acusação fiscal seria desprovida de qualquer fundamentação jurídica e/ou motivação.**

Com relação à informação prestada pelos Auditores Fiscais de que “*quando da demonstração dos lucros pela Usiminas Galvanized e pela Usiminas Electrogalvanized segundo os critérios da legislação brasileira (Lei nº 9.249/95, art. 25, § 2º, I e IN SRF 213/02, art. 6º, § 2º), apurou-se valores bem superiores a estes dividendos distribuídos em 2014*”, a recorrente alega ser equivocada, haja vista que tais lucros teriam sido apurados conforme as normas brasileiras, enquanto o correto deveria ser sua apuração de acordo com a legislação local (do país em que localizadas as empresas). Ainda segundo a Recorrente, as controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil deveriam **demonstrar** a apuração dos lucros que auferirem segundo as normas brasileiras. Isso não quer dizer que deveriam **apurar** o lucro de acordo com as normas contábeis brasileiras. Cita o art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 213/02, aplicável ao exercício em análise, que preveria que as demonstrações financeiras das controladas, no exterior, deveriam ser **elaboradas** segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

Em 2014, a Usiminas Europa teria obtido lucro líquido, segundo as normas contábeis brasileiras, de R\$282.939.321,69. Entretanto, referido resultado fora retificado em 2018 em sua ECF para R\$56.322.064,80 (equivalente a US\$21.204.000,00), haja vista a

aplicação, desta feita, das normas contábeis dinamarquesas. Já os lucros distribuídos à controladora no Brasil teriam alcançado o valor de US\$30.116.000,00 (valor equivalente aos lucros acumulados de 2010 a 2014). Quanto à assertiva de que o lucro apurado até 11/2014 pela Usiminas Europa, com base nas normas dinamarquesas, teria sido de US\$77.312.259,07, registra que este valor teria sido retirado pela Auditoria, de forma isolada, da Declaração da Administração de fls. 1.622. Entretanto, essa quantia não estaria retratada nos levantamentos realizados pela Auditoria Independente, tratando-se, portanto, de um equívoco cometido na Declaração de Administração, que teria se baseado em informações provisórias a respeito do ano calendário de 2014.

Sem razão a Recorrente neste ponto.

O relatório de diligência de e-fls. 1.933/1.945, bem assim a decisão recorrida, apontaram diversas incongruências em relação à tese da postergação do imposto.

O acórdão recorrido assim se manifestou em relação à matéria:

A contribuinte, em resposta à primeira intimação efetuada, informa que os valores adicionados ao LALUR em 31/12/2014 seria oriundos de dividendos distribuídos pela Usiminas Europa. Posteriormente, indagada quanto à incompatibilidade entre tais valores e os declarados durante a ação fiscal, afirma que, na verdade, os dividendos teriam sido pagos pelas empresas Usiminas Electrogalvanized e Usiminas Galvanized. E, apesar de corretos os lucros apurados pela Usiminas Europa no ano-calendário 2014 escriturados e declarados na ECF, não teriam sido eles disponibilizados e tributados no período.

(...)

Tendo em vista que a adição ao Lalur de dividendos distribuídos em 2014 fora de apenas R\$ 80.861.460,00, esse Resultado Positivo a Tributar relativo a Usiminas Europa, de R\$282.939.321,69, supera em muito o montante que deveria ter sido adicionado no período.

Já em resposta ao termo de Intimação nº 03, diz a contribuinte ter se equivocado e que os valores declarados em ECF referir-se-iam, na verdade, ao resultado de equivalência patrimonial das controladas. A contribuinte defende, portanto, ter havido incorreções em sua declaração, que seriam retificadas posteriormente. O que não foi efetuado até o presente momento.

Por fim, em petição apresentada posteriormente à ciência das conclusões fiscais, afirma que os números considerados na ECF não seguiriam as normas dinamarquesas, pelas quais teria a Usiminas Europa auferido lucro no período de apenas US\$21,204,000.00.

(...)

E, segundo as Demonstrações Contábeis da empresa (elaboradas com observância às normas dinamarquesas), os lucros auferidos no período foram de US\$77.312.259,07, superiores, portanto, aos US\$ 21,204,000.00 informados em sede de petição e aos R\$ 80.861.460,00 considerados na apuração da base de cálculo dos tributos lançados em 2014:

Tradução do original em dinamarquês. No caso de discrepância, a versão em dinamarquês prevalecerá.

Declaração da Administração

O Conselho de Administração e Diretoria revisaram os balanços provisórios para Usiminas Europa A/S, Usiminas Galvanizes A/S e Usiminas Electrogalvanized A/S, demonstrados no arquivo em Excel anexo chamado <Balancer Usiminas- USD – November 2014 >.

Os balanços demonstram um lucro líquido de: -

a) US\$ 77,312,259.07 para UEFA

b) US\$ 7,682,685.79 para USGL

c) US\$ 5,254,634.55 para USEL

Assim, qualquer alegação quanto a erro quanto à legislação aplicável na apuração dos lucros auferidos no exterior, se existiu, somente poderia ser imputado à própria contribuinte nas informações por ela mesma apresentadas.

Apenas o até aqui demonstrado já seria suficiente para desconsiderar as alegações de postergação trazidas em sede de impugnação.

Entretanto, diversas outras incongruências foram verificadas nos esclarecimentos prestados pela empresa.

Analisando a tabela apresentada (Dividendos a Distribuir), constatou-se que a contribuinte se utiliza dos valores de prejuízos apurados em 2010 pela empresa cindida e extinta, Usiminas Steel ApS, para diminuir o valor dos lucros auferidos a serem declarados como dividendos distribuídos em 2014.

A contribuinte justifica tal decisão por meio da Ata da Assembléia de Cisão, onde consta:

2. Alocação de ativos e passivos

Os ativos e passivos da Sociedade Cindida serão alocados entre Usiminas Electrogalvanized Steel ApS e Usiminas Galvanized Steel ApS conforme estabelecido no **apêndice 1A** (distribuição em 10 de janeiro de 2010). A distribuição final em 31 de março de 2011 será anexada como apêndice 1B.

5. O momento a partir do qual os direitos e obrigações da Sociedade Cindida são considerados como tendo sido transferidos para fins contábeis.

Os direitos e obrigações da Sociedade Cindida são considerados como tendo sido transferidos para a Usiminas Electrogalvanized Steel ApS e Usiminas Galvanized Steel ApS para fins contábeis em 12 de janeiro de 2010, cf. o saldo de abertura anexado como apêndice 2.

Ora, na cisão, como expõe Iudicibus, Martins e outros, *parcelas dos ativos e/ou dos passivos de uma empresa são transferidos para uma ou para outras empresas.*

No presente caso, houve a extinção da empresa cindida, sendo criadas a partir do patrimônio da primeira, duas novas, ora analisadas (Usiminas Electrogalvanized e Usiminas Galvanized).

Segundo estabelece o Princípio Fundamental Contábil da Entidade, internacionalmente aceito, reconhece-se o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma-se a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a

uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Discorrendo sobre o Princípio Contábil da Entidade e as consequências da cisão total na contabilidade das empresas, expõe Mario Shingaki, em seu artigo "Cisão de empresas: aspectos contábeis e tributários", disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511994000200004:

A primeira característica do Postulado da Entidade é o esforço que a contabilidade faz em manter registros de cada unidade econômica separadamente. A entidade é vista como um conjunto de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade como meio ou fim. Os sócios para cuja entidade estamos mantendo os registros contábeis não se confundem com a entidade.

Na cisão, seja ela total ou parcial, a contabilidade dará o devido tratamento em separar o que se pertence à(s) entidade(s) dos interesses residuais dos donos do capital.

A outra característica da Entidade é considerar uma pessoa física, uma sociedade limitada, uma grande companhia aberta, um conglomerado de empresas ou mesmo uma divisão específica de uma sociedade como sendo uma entidade contábil.

Quaisquer dessas dimensões, desde que exerçam determinada atividade econômica justificam à contabilidade preparar informações sobre suas respectivas receitas e despesas, investimentos e retornos e evolução patrimonial.

Assim no processo de cisão, o Postulado da Entidade possibilita o modo de elaborar a escrituração e as conseqüentes demonstrações contábeis das empresas envolvidas, conforme a necessidade dos diferentes usuários.

Quanto ao aspecto da continuidade, a análise em decorrência da cisão é mais complexa.

Para a contabilidade, a capacidade de a empresa produzir riqueza e gerar valor continuamente só é interrompido quando fortes e decisivas evidências surjam em contrário e esgota-se sua missão.

A cisão dentro dessa linha caracteriza-se em primeira instância como um processo de descontinuidade do empreendimento, apesar de que seus motivos sejam na maioria das vezes, distantes da evidência de grandes e persistentes prejuízos.

Na cisão total, com a extinção da entidade cindida, afeta-se a continuidade de maneira mais transparente, a exemplo de uma empresa que encerra suas atividades.

(destaques acrescentados)

Ora, segundo o princípio da continuidade citado, pressupõe-se que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância. Uma vez cindida e extinta, cessando a continuidade, portanto, a contabilidade deve retratar essa realidade.

Como explicado, na cisão há a transferência de patrimônio - ativos e passivos, sendo o patrimônio líquido das novas empresas resultado da diferença entre eles. Decorre daí que, quando da extinção da empresa cindida, segundo os princípios da contabilidade antes mencionados e internacionalmente aceitos, não caberia o transporte de prejuízos e lucros, devendo a conta de lucros/prejuízos acumulados ser encerrada em contrapartida ao patrimônio líquido da empresa cindida.

Observe-se que são formadas novas pessoas jurídicas, totalmente independentes da que lhes deu origem.

Assim, eventual apuração de lucros no ano-calendário 2011 levando em conta prejuízos acumulados de empresa extinta contraria a própria lógica da contabilidade, não apenas regras ou legislação pátria.

Oportuno mencionar as disposições do § 2º do art. 4º da IN 213, de 2002:

Art. 4º Omissis

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

A intenção de utilizar tal aproveitamento de prejuízo para a determinação dos valores a serem adicionados ao Lucro da Controladora no Brasil, na verdade, fazem crer que a contribuinte buscou construir o número declarado no E-Lalur de forma a encaixar os valores em litígio, sem qualquer comprovação.

Some-se a isso o fato de que a contribuinte informa ter efetuado a adição ao Lucro do ano-calendário 2014 relativo aos lucros disponibilizados no exterior, em balanço provisório, o valor de U\$ 12 milhões:

Usiminas Europa	Como já informado em resposta anterior, houve uma pequena incorreção na ECF para registrar a informação relativa à Usiminas Europa. O lucro apurado por esta controlada em 2014 é apenas equivalência patrimonial das controladas
	Usiminas Galvanized e Usiminas Electrogalvanized. O resultado apurado até <u>30/11/2014</u> foi disponibilizado e tributado na apuração de 2014.
Usiminas Galvanized	O resultado apurado até <u>30/11/2014</u> foi disponibilizado e tributado na apuração de 2014. O resultado compõe os R\$ 80,8 milhões adicionados na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL de 2014.
Usiminas Eletrogalvanized	O resultado apurado até <u>30/11/2014</u> foi disponibilizado e tributado na apuração de 2014. O resultado compõe os R\$ 80,8 milhões adicionados na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL de 2014.

Entretanto, extrai-se de sua ECF que **os valores relativos apenas às controladas indiretas já somariam R\$ 56.274.253,20 em 2014**, consoante demonstrações financeiras elaboradas segundo as normas dinamarquesas que deveriam instruir o preenchimento da ficha X351:

Razão Social	LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	Resultado Positivo a Tributar, em Reais (R\$)	Lucro Disponibilizado no Período em Reais	Renda Passiva Própria em Reais	Renda Ativa Própria em Reais
USIMINAS EUROPA	282.939.321,69	282.939.321,69	0,00	282.939.321,69	0,00
USIMINAS GALVANIZED	28.633.836,00	28.633.836,00	0,00	49.681.564,80	150.779.193,00
USIMINAS ELECTROGALVANIZED	27.640.417,20	27.640.417,20	0,00	37.431.170,40	27.281.830,20

(...)

Compatíveis com os valores considerados nas Demonstrações Financeiras da Usiminas Europa (Fls. 1979):

RG SSP/SP 4.918.901-3
CPF MF 524.731.638-04

Basília Bonifácio
TRADUTORA PÚBLICA E INTÉRPRETE COMERCIAL
Português - Inglês
MATRICULADA NA JUNTA COMERCIAL DO ESTADO DE SÃO PAULO SOB O Nº 667

CCM 2.935.695-4
INSS 11645237090

TRADUÇÃO Nº. 621 - LIVRO 004

Os investimentos em controladas estão especificados abaixo:

Nome	Sede	Capital social	Capital volante e participação	Patrimônio líquido	Lucro líquido / prejuízo do exercício
Usiminas Electrogalvanized Steel A/S	Copenhague	376.553	100%	381.976	10.424
Usiminas Galvanized Steel A/S	Copenhague	376.554	100%	380.334	10.780
				762.310	21.204

Ora, o valor dos lucros auferidos em 2011 pelas controladas indiretas e que supostamente teria sido adicionado em 2014 em muito supera aquele informado na tabela da contribuinte.

Entretanto, ela informa que teria oferecido à tributação em 2014 apenas US\$12,000,000.00, os quais, convertidos ao valor da época resultariam em R\$32.220.000,00. Montante esse muito inferior, portanto, aos R\$ 56.274.253,20 (US\$21,204,000.00) informados em sua ECF e em relatório trazido pela própria impugnante:

Registro X350 - Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração

Recursos Líquidos	(-) Custos dos Bens e Serviços Vendidos	LUCRO BRUTO	Receitas Financeiras Auferidas com a	Outras Receitas Operacionais	(-) Despesas Financeiras Pagas ou Creditadas à	(-) Despesas Operacionais	LUCRO OPERACIONAL	Resultado de Participação em Controladas	Outras Receitas
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	56.322.054,80	0,00

DINAMARCA - Dividendos a Distribuir			
Ano-Base	Electro USD'000	Galva USD'000	Total USD'000
2010	(10.111)	(8.935)	(19.046)
2011	4.195	6.625	10.820
2012	9.730	12.171	21.901
2013	962	3.479	4.441
2014	5.000	7.000	12.000
Total	9.776	20.340	30.116
Dividendos em R\$ = (1,00/2,6850)			R\$ 80.861.460,00

Neste ponto, cumpre destacar que não houve qualquer inconsistência nas afirmações da autoridade fiscal, como quer crer a contribuinte:

Como se vê, parece que a intenção da Fiscalização foi tributar os lucros das controladas indiretas (Usiminas Electrogalvanized e Usiminas Galvanized) **apurados segundo as normas contábeis brasileiras**. Uma pergunta retórica demonstra o equívoco incorrido pelos i. Auditores: se os lucros apurados em 2011, segundo as normas contábeis brasileiras, foram de R\$ 134.934.459,48 (Usiminas Galvanized) e de R\$ 131.328.021,91 (Usiminas Electrogalvanized) e se são esses os lucros que “*devem ser considerados para apurar o valor tributado*”, por que a Fiscalização não adicionou a integralidade desses lucros na base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela Impugnante? Percebe-se, claramente, uma inconsistência do critério jurídico adotado pela Fiscalização.

Como bem esclarece a fiscalização, utilizou-se das informações fornecidas pela própria contribuinte, apurados segundo as regras dinamarquesas, levando em conta, inclusive, que o valor do lucro apurado a ser adicionado deve ser ajustado para dele expurgar as variações cambiais e os lucros de uma empresa em outra do grupo:

75. Para se chegar ao valor devido pela fiscalizada, partiu-se dos dados constantes na DIPJ da empresa, nas Demonstrações Financeiras divulgadas pela Usiminas, no LALUR e nas planilhas apresentadas pela fiscalizada.

76. Tomou-se o cuidado de evitar a duplicidade e tributar somente o lucro obtido pela Usiminas, não considerando a variação cambial e expurgando os efeitos dos lucros de uma empresa em outra do grupo.

Tanto que o valor apurado e considerado em 2011 fora:

LUCROS EXTERIOR

	Participação Usiminas	2011 R\$
USIMINAS INTERNATIONAL	100%	30.493.875,35
USIMINAS EUROPA	100%	20.296.156,00

A aparente confusão, questionada pela contribuinte, refere-se à alegação trazida em sede de Termo de Constatação Fiscal, em resposta à diligência enviada por esta Delegacia de Julgamento, com fins de apenas demonstrar as inconsistências existentes nas informações apresentadas pela contribuinte quando intimada, onde resta clara a tentativa de utilizar declarações distintas, conforme conveniência:

Dessa forma, se há a pretensão de utilizar as demonstrações financeiras da Usiminas Galvanized e Usiminas Eletrogalvanized para distribuição dos dividendos, elas também devem ser consideradas para apurar o valor tributado.

Em nada refletem na autuação ou no resultado do presente julgamento, não gerando qualquer nulidade, uma vez que todas as regras trazidas pela legislação brasileira foram devidamente observadas quando da lavratura dos autos de infração ora combatidos e dessas conclusões não decorreu qualquer modificação.

A primeira inconsistência apontada pela autoridade fiscal foi justamente a falta de informação, até o momento da impugnação e da realização da diligência, da existência de lucros acumulados desde o ano de 2010 até 2014 das empresas USIMINAS ELECTROGALVANIZED E USIMINAS GALVANIZED, que teriam sido distribuídos à Recorrente e oferecidos à tributação neste último ano. Primeiramente, a Recorrente informara, em atendimento a intimação da Fiscalização, que tais lucros teriam sido gerados e distribuídos pela USIMINAS EUROPA; num segundo momento, após nova intimação, a Recorrente teria mudado de versão, apontando como titulares dos lucros acumulados as empresas USIMINAS ELECTROGALVANIZED E USIMINAS GALVANIZED, controladas diretas da USIMINAS EUROPA.

Em segundo lugar, restou observado pela Fiscalização que tanto nas demonstrações financeiras divulgadas pela Recorrente quanto na estrutura societária informada por ela, mediante intimação, inexistia qualquer referência à empresa USIMINAS STEEL ApS; também não havia referência à existência de qualquer prejuízo nessas empresas na Dinamarca. Por isso a observação, correta, por sinal, de que tais fatos seriam impeditivos para que fossem aproveitados os prejuízos incorridos pelas empresas USIMINAS ELECTROGALVANIZED E USIMINAS GALVANIZED no cômputo dos lucros acumulados até 2014. Também absolutamente escorregada a afirmação de que tais valores (prejuízos de 2010) não poderiam ser aproveitados por terem sido “carregados” retroativamente e somente para fins contábeis, em total desacordo com os princípios contábeis e com as regras legais nacionais, especialmente àquelas relacionadas à cisão de empresas.

Vejam que no recurso voluntário, ao se reportar a este ponto, a Recorrente alega que teria havido cerceamento ao seu direito de defesa pelo fato de a Fiscalização não ter indicado a norma legal brasileira que impediria o aproveitamento dos prejuízos de 2010 no cômputo dos lucros acumulados até 2014. A Fiscalização indicou não somente a infringência das normas relacionadas à cisão de empresas, mas também referiu-se aos princípios contábeis aplicáveis ao caso em tela. Já a decisão recorrida esmiuçou a infringência aos princípios contábeis da entidade e da continuidade, fundamentando suas assertivas na melhor doutrina, ao discorrer sobre os fundamentos adotados e exigidos em qualquer processo de cisão. Portanto, incabível a arguição de nulidade por cerceamento de defesa.

Quando se referem (o relatório de diligência e a decisão recorrida) à aplicação da legislação brasileira para determinar o lucro auferido no exterior de suas empresas controladas, por uma questão de coerência com o meu voto acima, reputo que andou mal tanto a Fiscalização quanto a Autoridade Julgadora de primeira instância. Entretanto, tal incorreção não é determinante nem acarreta qualquer influência na conclusão acerca da impropriedade da tese de postergação. Isso porque as inconsistências apresentadas pela Recorrente persistem, principalmente em relação ao lucro que teria sido auferido no próprio ano de 2014 por suas controladas no exterior.

Segundo as Demonstrações Contábeis apresentadas pela empresa, e elaboradas com observância às normas Dinamarquesas, os lucros auferidos no período teriam importado em

US\$77.312.259,07, superiores, portanto, aos US\$21,204,000.00 informados em sede de petição e aos R\$80.861.460,00 considerados na apuração da base de cálculo dos tributos que teriam sido lançados em 2014:

Tradução do original em dinamarquês. No caso de discrepância, a versão em dinamarquês prevalecerá.
Declaração da Administração
O Conselho de Administração e Diretoria revisaram os balanços provisórios para Usiminas Europa A/S, Usiminas Galvanizes A/S e Usiminas Electrogalvanized A/S, demonstrados no arquivo em Excel anexo chamado <Balancer Usiminas- USD – November 2014 >.
Os balanços demonstram um lucro líquido de: -
a) US\$ 77,312,259.07 para UEFA
b) US\$ 7,682,685.79 para USGL
c) US\$ 5,254,634.55 para USEL

A Contribuinte alega que a controlada Usiminas Europa teria declarado, inicialmente, na ECF, um lucro líquido, segundo as normas contábeis brasileiras, de R\$282.939.321,69. Entretanto, referido resultado teria sido retificado em 2018 para R\$56.322.064,80 (equivalente a US\$21.204.000,00), haja vista a aplicação, desta feita, das normas contábeis dinamarquesas. Já os lucros distribuídos à controladora no Brasil teriam importado em US\$30.116.000,00 (valor equivalente aos lucros acumulados de 2010 a 2014). A par dessas informações, alega a Contribuinte que o valor de US\$77.312.259,07 teria sido retirado pela Auditoria, de forma isolada, da Declaração da Administração de fls. 1.622. Entretanto, essa quantia não estaria retratada nos levantamentos realizados pela Auditoria Independente, tratando-se, portanto, de um equívoco cometido na Declaração de Administração, que teria se baseado em informações provisórias a respeito do ano calendário de 2014. Tal assertiva é absolutamente despropositada pois pode-se extrair dos próprios documentos apresentados pela Recorrente que teria havido, efetivamente, a análise pelos auditores independentes, bem assim, a aprovação dos valores levantados, senão vejamos (v. e-fls. 1.622):

Tradução do original em dinamarquês. No caso de discrepância, a versão em dinamarquês prevalecerá.

Declaração da Administração

O Conselho de Administração e Diretoria revisaram os balanços provisórios para Usiminas Europa A/S, Usiminas Galvanizes A/S e Usiminas Electrogalvanized A/S, demonstrados no arquivo em Excel anexo chamado <Balancer Usiminas- USD – November 2014 >.

Os balanços demonstram um lucro líquido de: -

- a) US\$ 77,312,259.07 para UEFA
- b) US\$ 7,682,685.79 para USGL
- c) US\$ 5,254,634.55 para USEL

Além disso, as políticas contábeis dos relatórios anuais oficiais de 2013 (que encontram-se anexados) foram revisados e pode ser confirmado que nenhuma mudança foi feita em qualquer das políticas contábeis durante 2014.

O balanço patrimonial provisório foi revisado pelos auditores independentes da sociedade.

O balanço patrimonial provisório em 30 de novembro de 2014 foi elaborado em conformidade com a Lei Dinamarquesa de Demonstrações Financeiras.

Em nossa opinião, o balanço patrimonial provisório fornece uma visão verdadeira e justa da situação financeira da Sociedade em 30 de novembro de 2014.

Este é o relatório da auditoria independente (traduzido), através do qual está evidenciado o lucro auferido pela Usiminas Europa em 2014 no importe de US\$77.312.259,07. Para corroborar o exposto acima, colaciono excerto do relatório que subsidiou a proposta de distribuição de dividendos (v. e-fls. 1.551) votada em dezembro de 2014, extraído dos documentos apresentados em sede de impugnação:

1. **Proposta para distribuir dividendos extraordinários para os acionistas**
O presidente do conselho de administração apresentou a proposta para distribuir dividendos extraordinários para os acionistas da Sociedade no valor de US\$30.116.000,00 a ser aprovada na assembleia geral extraordinária da Sociedade.
O conselho de administração observou que o balanço patrimonial provisório da Sociedade de 30 de novembro de 2014, revisado e certificado pelo auditor da Sociedade foi apresentado. O balanço provisório demonstrou que havia fundos suficientes disponíveis para a distribuição do dividendo extraordinário proposto.
O conselho de administração discutiu e aprovou a proposta.

O documento acima é taxativo ao informar que o “*balanço patrimonial provisório da Sociedade de 30 de novembro de 2014, revisado e certificado pelo auditor da Sociedade foi apresentado*” e de que “*o balanço provisório demonstrou que havia fundos suficientes disponíveis para a distribuição do dividendo proposto*”. (grifei)

Não há como se chegar a outra conclusão que não a de que os lucros oferecidos à tributação em 2014 foram auferidos durante o próprio ano calendário. A Contribuinte não foi capaz de refutar tal assertiva.

Bem assim, a Recorrente não foi capaz de justificar as incongruências apontadas pela decisão recorrida em relação aos valores declarados como auferidos pelas controladas Usiminas Electro galvanized e Usiminas Galvanized no próprio ano de 2014. A Contribuinte primeiramente informou ter efetuado a adição ao lucro do ano-calendário 2014, relativo aos lucros disponibilizados no exterior, em balanço provisório, o valor de U\$12 milhões. Entretanto, extrai-se de sua ECF que os valores relativos apenas às controladas indiretas importariam em R\$56.274.253,20 em 2014, consoante as demonstrações financeiras elaboradas segundo as normas dinamarquesas e que deveriam instruir o preenchimento da ficha X351. Esses R\$56.274.253,20 são compatíveis com os valores considerados nas Demonstrações Financeiras da Usiminas Europa. Ocorre que a Recorrente informa ter oferecido à tributação em 2014 apenas U\$12,000,000.00, os quais, convertidos ao valor da época resultariam em R\$32.220.000,00, ou seja, um montante muito inferior aos R\$56.274.253,20 (U\$21,204,000.00) informados em sua ECF e no relatório apresentado pela própria Contribuinte:

Registro X350 - Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração									
Receita Líquida	(-) Custos dos Bens e Serviços Vendidos	LUCRO BRUTO	Receitas Financeiras Auferidas com a	Outras Receitas Operacionais	(-) Despesas Financeiras Pagas ou Creditadas à	(-) Despesas Operacionais	LUCRO OPERACIONAL	Receita de Participação em Controladas	Outras Receitas
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	56.322.064,80	0,00

A este Relator restou claro que a Recorrente não se desincumbiu de comprovar as alegações feitas no sentido de que os lucros oferecidos à tributação em 2014 abrangeriam resultados apurados em anos anteriores, inclusive o do lançamento em apreço (2012). São muitas as inconsistências levantadas tanto pela Fiscalização quanto pela Autoridade Julgadora da DRJ; e em se tratando de alegações de postergação do pagamento de tributos e contribuições é cediço neste Tribunal que devem ser eficazmente provadas, conforme reiterada jurisprudência do CARF:

COMPROVAÇÃO DA POSTERGAÇÃO. A ocorrência de postergação no pagamento do imposto de renda deve ser demonstrada e não simplesmente alegada. (Ac. 101-83.483/92)

IRPJ. POSTERGAÇÃO. A alegação de postergação de pagamento do imposto demanda prova da ocorrência de

pagamento espontâneo em período-base posterior. (Ac. 103-21.341/2003)

IRPJ - POSTERGAÇÃO - ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o ônus probandi incumbit ei qui dicit, inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada. (Ac. 103-21.619/2004)

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. A postergação de pagamento de tributo pressupõe a prova do seu efetivo pagamento. (Ac. 103- 22.446/2006 e 103-22.746/2006)

POSTERGAÇÃO — PROVA — Cabe ao contribuinte trazer aos autos a prova de qualquer efeito postergatório, devendo ser rejeitado o pedido de perícia quando os fatos podem ser demonstrados pelo contribuinte através de sua escrituração. (Ac. 101-96015/2007)"

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso em relação à arguição de postergação.

Ainda, com relação às arguições de nulidade da decisão recorrida que, segundo a Recorrente, teria se fundado em diversas premissas equivocadas, não hão de ser admitidas por tudo o que até aqui foi exposto. A única correção realizada por este voto em relação à decisão recorrida refere-se à adoção das normas contábeis brasileiras para determinar o lucro a ser oferecido à tributação na controladora no país. Entretanto, tal equívoco, de forma alguma, pode ser classificado como uma premissa equivocada, haja vista que a própria legislação que rege a matéria admite interpretação contrária ao ponto de vista adotado por este Relator. Portanto, nego provimento ao recurso também neste ponto.

Por último, também nego provimento ao pedido de nova diligência. As informações constantes do processo são suficientes para que este Relator possa firmar sua convicção a respeito de todas as matérias recebidas em sede de julgamento, razão pela qual tornar-se-ia infrutífera tal determinação.

Do recurso de ofício

A matéria trazida a julgamento pelo recurso de ofício refere-se à segunda infração apontada na exigência e que diz respeito à glosa dos excessos de exclusões relativos à equivalência patrimonial. O lançamento, que apurou uma infração no importe de R\$15.835.717,00 foi totalmente cancelado pela decisão primeva após a própria Autoridade Fiscal ter reconhecido o erro da autuação, conforme o disposto na Informação Fiscal de e-fls. 1.933/1.945:

Assim, nesta questão de excesso de equivalência patrimonial, apesar de diversos erros do contribuinte e também da nossa errônea presunção durante a fiscalização, concluímos nesta diligência fiscal que realmente não houve infração fiscal do contribuinte, devendo ser cancelada esta parte do auto de infração.

Portanto, nada há a se acrescentar em relação ao posto pela decisão recorrida que afastou a infração, razão pela qual adoto como minhas as suas razões de decidir (v. e-fls. 2.071/2.075):

Inicialmente, a autoridade fiscal, ao verificar as declarações e Demonstrações Financeiras apresentadas pela contribuinte, constatou exclusão a maior de equivalência patrimonial, tendo em vista ter sido escriturada provisão indedutível com base em "perdas de passivo a descoberto" da Usiminas Europa na controlada Ternium.

Em sua Impugnação, a contribuinte informa que as perdas seriam das controladas brasileiras Rios Unidos Logística e Transporte de Aços Ltda.

Buscando dirimir dúvidas, fora enviado o processo em diligência, pelo que, a contribuinte, após intimada, esclareceu que as tabelas apresentadas continham algumas inconsistências, bem como foram renomeadas as controladas que teriam perdas com o passivo a descoberto, passando a ser Cosipa Commercial e Usiminas Commercial.

Com base nos novos documentos, concluiu a autoridade fiscal que a infração não subsiste, devendo ser cancelada:

	Valor Lançado	Valor a ser Mantido
Lucros Obtidos no Exterior – Usiminas Europa	20.296.156,00	20.296.156,00
Excesso de Equivalência Patrimonial	15.835.717,00	-

Em análise à Informação Fiscal, verifica-se que foram apresentadas as Demonstrações de Resultado do Exercício das controladas Cosipa Commercial e Usiminas Commercial (arquivo não paginável às fls. 1.838), das quais extrai-se:

(...)

Tais informações conferem com aquelas trazidas por meio das planilhas apresentadas em resposta à intimação realizada durante procedimento fiscal:

(...)

Tendo em vista a coerência nas informações trazidas, restando comprovada efetivas perdas de equivalência patrimonial, e não mera provisão indedutível (patrimônio a descoberto) em virtude de responsabilidade da controlada (art. 335 do RIR e art. 13, I, da Lei nº 9.249/95), há que se cancelar a autuação quanto à infração de excesso de exclusão de Resultado de Equivalência Patrimonial.

Por todo o exposto, voto por afastar as arguições de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário tão somente para ajustar a base de cálculo do lançamento, considerando a apuração dos lucros auferidos no exterior conforme as normas contábeis dos respectivos países em que situadas as empresas controladas pela Recorrente e negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves