



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

**Processo n°** 10872.000531/2010-77  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.439 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ - Outras receitas/despesas - Lucros auferidos no exterior: aplicação de tratados  
**Recorrentes** CENTAURUS PARTICIPACOES S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa:

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL-PORTUGAL. TRATADO BRASIL-EQUADOR. APLICAÇÃO DO ART. 74 DA MP N° 2.158-35/2001. NÃO VIOLAÇÃO DOS TRATADOS.

Os Tratados Brasil - Portugal e Brasil - Equador, destinados a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, não impedem a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001, que dispõe sobre a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos pelas controladas no exterior.

VARIAÇÃO DE PERCENTUAL DA PARTICIPAÇÃO NA INVESTIDA. TRIBUTAÇÃO.

A variação do percentual de participação societária em decorrência de subscrição de aumento de capital por terceiros não representa disponibilidade jurídica ou econômica de renda, sendo uma mera variação contábil do investimento avaliado pelo MEP, de forma a não influenciar na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multas de ofício. Incidem juros de mora devidos à taxa SELIC sobre o crédito tributário constituído, incluindo as multas de ofício.

JUROS SELIC SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA. PROCEDÊNCIA.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no

período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARFnº 4)

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se à CSLL a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124 DO CTN. A responsabilização tributária preceituada pelo artigo 124, I, do CTN atribui a responsabilidade solidária para aqueles que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo ou aqueles expressamente designados por lei. Desse modo, para caracterizar o interesse comum ao fato gerador, deve ser evidenciada a vinculação econômica, e não apenas a vinculação jurídica.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, CTN. A responsabilização tributária preceituada pelo artigo 135, inciso III, do CTN pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente esta conduta. O sócio-gerente ou diretor deve ter praticado verdadeira atuação dolosa contrária à legislação tributária

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e (2) no que tange ao recurso voluntário: (2.1) por maioria de votos, em negar provimento com relação à infração I (lucros no exterior) e à incidência de juros sobre multa, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto; (2.2) por voto de qualidade, dar provimento para afastar as exigências correspondentes à infração II (variação do percentual de participação na investida), vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Roberto Silva Junior e Milene de Araújo Macedo; (2.3) por unanimidade de votos, em dar provimento para afastar a responsabilidade tributária imputada à pessoa jurídica ODBINV; (2.4) por unanimidade de votos, em rejeitar os argumentos contrários à incidência de juros à taxa SELIC.Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Milene de Araújo Macedo.

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Ausente o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

## Relatório

Por bem resumir a lide, adoto o relatório contido no Acórdão nº 06-46.729 proferido pela 7ª Turma da DRJ/RJ1 (fls. 1499/1543):

Trata o presente processo dos autos de infrações lavrados pela DRF Rio de Janeiro 2, referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, através dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), nos valores de R\$ 34.840.210,75 (fls. 245/253) e R\$ 4.131.334,38 (fls. 234/239), e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), nos valores de R\$ 14.605.186,91 (fls. 254/260) e R\$ 1.491.600,38 (fls. 240/244), todos acrescidos da multa de 7 5% e dos encargos de juros moratórios - Taxa selic.

As infrações apuradas foram as seguintes:

### IRPJ

1) ausência de adição ao lucro líquido do período, na apuração do lucro real, dos lucros auferidos no exterior, por empresas coligadas/controladas.

2) redução indevida do lucro real, em virtude de exclusão de valores do lucro líquido do exercício (ganho de capital por variação na porcentagem de participação em controlada/coligada no exterior), a qual não está autorizada pela legislação do imposto de renda.

### CSLL

lançamentos decorrentes da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, cujas infrações ocasionaram insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição.

No Termo de Constatação de Infrações (fls. 210/233), constata-se, em síntese, o seguinte.

Infração 1 - Adição não computada na apuração do lucro real - lucros auferidos no exterior.

- Ano-calendário 2005 (01/01/2005 a 31/12/2005)

O interessado não ofereceu à tributação os lucros apurados no ano-calendário 2005 pelas empresas controladas/coligadas Bento Pedroso Construções S/A, sediada em Portugal, da qual detém 5 1 % do capital, Construtora Norberto Odebrecht Del Ecuador, sediada no Equador, da qual detém 100% do capital, e Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C, sediada na República do Peru, da qual detém 99,94% do capital, conforme a seguir:

<b>Empresa</b>	<b>Lucro auferido</b>	<b>Participação</b>	<b>Lucro (R\$)</b>
Bento Pedroso Construções S/A - Portugal	23.575.691,70	51%	12.023.602,76
CNO Del Ecuador - Equador	35.328,18	100%	35.328,18
Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C - Peru	23.522.735,49	99,94%	23.508.621,83

- Ano-calendário 2006 (01/01/2006 a 30/06/2006)

A empresa sob fiscalização, em 30/06/2006, sofreu cisão parcial. Desta forma, a fiscalização procedeu ao levantamento das controladas/coligadas sediadas no exterior que ela possuía naquela data de 30/06/2006, para verificação da existência de lucros auferidos no exterior, mas não tributados.

O interessado não ofereceu à tributação os lucros apurados no ano-calendário 2006 (01/01/2006 a 30/06/2006) pelas empresas controladas/coligadas Bento Pedroso Construções S/A, sediada em Portugal, da qual detém 5 1% do capital, Construtora Norberto Odebrecht Del Ecuador, sediada no Equador, da qual detém 100% do capital, e Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C, sediada na República do Peru, da qual detém 99,94% do capital, conforme a seguir:

<b>Empresa</b>	<b>Lucro auferido</b>	<b>Participação</b>	<b>Lucro (R\$)</b>
Bento Pedroso Construções S/A - Portugal	6.584.558,39	51%	3.358.124,77
CNO Del Ecuador - Equador	89.511,01	100%	89.511,01
Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C - Peru	25.048.917,14	99,94%	25.033.887,78

- Ano-calendário 2006 (01/07/2006 a 31/12/2006)

A empresa sob fiscalização, em 30/06/2006, sofreu cisão parcial. Desta forma, a fiscalização procedeu ao levantamento das controladas/coligadas sediadas no exterior que ela possuía, no período de 01/07/2006 a 31/12/2006, para verificação da existência de lucros auferidos no exterior, mas não tributados.

O interessado não ofereceu à tributação os lucros apurados no ano-calendário 2006 (01/07/2006 a 31/12/2006) pela empresa controlada Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C, sediada na República do Peru, da qual detém 99,94% do capital, conforme a seguir:

<b>Empresa</b>	<b>Lucro auferido</b>	<b>Participação</b>	<b>Lucro (R\$)</b>
Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C - Peru	16.594.450,86	99,94%	16.584.494,18

O interessado não tributou os citados lucros auferidos no exterior, apesar de reconhecê-los, conforme balancetes apresentados, sob a alegação de:

- com relação à Bento Pedroso Construções S/A e à Construtora Norberto Odebrecht Del Ecuador, estar amparado pelos acordos internacionais mantidos com Portugal e Equador, respectivamente, para evitar a dupla tributação.

- com relação à Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C, o lucro auferido teria sido compensado com prejuízos contábeis de exercícios anteriores.

Segundo a fiscalização, o art. 10 do Decreto nº 4.012, de 13/11/2001, que promulgou a convenção entre o Brasil e Portugal destinado a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, diz que os lucros auferidos por empresa residente em Portugal e controlada por empresa residente no Brasil, quando remetidos, pagos ou creditados (disponibilizados), conceitua-se como dividendos, podendo ser tributados no Brasil.

Nos termos do art. I . da Lei nº 9.532/1997, os lucros apurados por coligada/controlada no exterior é tributável no Brasil. O art. 74 da MP nº 2158-35, de 2001, determina que os lucros são considerados disponibilizados e tributados no Brasil na data do balanço em que forem apurados.

Com relação aos prejuízos contábeis de exercícios anteriores, a fiscalização afirma que o balancete da controlada, situada na República do Peru, diverge da informação dada pela fiscalizada, demonstrando que aquela controlada possui lucro no AC 2005 e que não há mais prejuízos acumulados a serem compensados (o que é ratificado pelo balancete em Reais confeccionado pela Centaurus).

Na apuração do IRPJ foram deduzidos os seguintes valores recolhidos no exterior, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/1995:

- Ano-calendário 2005 (01/01/2005 a 31/12/2005) - fls. 218/221

Resumo:

<b>Empresa</b>	<b>Imposto pago no exterior – convertido em Reais</b>	<b>Participação</b>	<b>Valor a compensar</b>
Bento Pedroso Construções S/A - Portugal	6.178.130,31	51%	3.150.846,44
CNO Del Ecuador - Equador	6.989,58	100%	6.989,58
Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C - Peru	161.286,51	99,94%	161.189,73
<b>Total</b>			<b>3.319.025,75</b>

- Ano-calendário 2006 (01/01/2006 a 30/06/2006) - fls. 225/228

Resumo:

<b>Empresa</b>	<b>Imposto pago no exterior – convertido em Reais</b>	<b>Participação</b>	<b>Valor a compensar</b>
Bento Pedroso Construções S/A - Portugal	4.579.325,87	51%	2.335.456,18
CNO Del Ecuador - Equador	39.270,96	100%	39.270,96
<b>Total</b>			<b>2.374.727,14</b>

Infração 2 - Exclusões indevidas na apuração do lucro real - ganho de capital por variação na porcentagem de participação em controlada/coligada no exterior.

O interessado excluiu do lucro líquido, na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2005 e 2006 (01/01/2006 a 30/06/2006), os ganhos de capital por variação na percentagem de sua participação no capital social da empresa TOC - Tenenge Overseas Corporation, situada no exterior, com fulcro no art. 418 do RIR/1999.

Segundo a fiscalização, o art. 428, parágrafo único, c/c art. 394 (art. 25 da Lei nº 9.249/1995), ambos do RIR/1999, determinam que os ganhos de capital por variação na percentagem de participação no capital social em empresa situada no exterior devem ser computados na apuração do lucro real.

O art. 74 da MP nº 2158-35, de 2001, determina que os ganhos de capital são considerados disponibilizados e tributados no Brasil na data do balanço em que forem apurados.

Em razão das infrações apuradas, foram lavados autos reflexos de CSLL.

Em decorrência das infrações apuradas, acima descritas, os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL declarados nos anos-calendário de 2005 e 2006 foram totalmente compensados, conforme demonstrativos de fls. 533, 534 e 536.

Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária para os contribuintes: empresa ODBINV S/A (fls. 547/550); sr. Paulo Henyan Yue Cesena (fls. 551/554); sr. Paulo Oliveira Lacerda de Mello (fls. 555/558); sr. Marcelo Bahia Odebrecht (fls. 559/562); sr. Adriano Chaves Juca Rolim (fls. 563/566); sr. Carlos Jorge Hupsel de Azevedo (fls. 567/570), em razão do seguinte.

Em Assembléia Geral Extraordinária realizada 02/01/2008 foi aprovada a mudança da nacionalidade da empresa Centaurus Participações S/A ("redomiciliação") de seu domicílio para as Ilhas Cayman, que assim deixou de ser regida pelas leis brasileiras e de ter sua sede e administração no País, passando a ser regida pelas leis das Ilhas Cayman.

De acordo com o sistema da Receita Federal do Brasil, a empresa ODBINV S/A é acionista majoritária (99,99%) da Centaurus Participações S/A.

De acordo com a Jucerja, o sr. Paulo Henyan Yue Cesena, o sr. Paulo Oliveira Lacerda de Mello, o sr. Marcelo Bahia Odebrecht (fls. 559/562), o sr. Adriano Chaves Juca Rolim (fls. 563/566) e o sr. Carlos Jorge Hupsel de Azevedo (fls. 567/570) são sócios da Centaurus Participações S/A, com o cargo de Diretores.

Assim, teria restado caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Inconformados, o interessado e os responsáveis solidários apresentaram impugnação, requerendo o cancelamento das autuações, alegando, em síntese, o seguinte:

- Impugnação de fls. 572/587 - Centaurus Investments Limited, Odebrecht Engenharia e Construção S/A (OEC) e Construtora Norberto Odebrecht S.A (CNO)

. que, em razão das operações societárias que ocorreram na Centaurus Participações S/A [interessado], como a cisão parcial em 30/06/2006, cisão parcial em 31/12/2007 e redomiciliação de seu domicílio para as Ilhas Cayman, é aplicável ao caso dos autos a regra de responsabilidade solidária prevista no art. 5., parágrafo I., do Decreto-lei nº 1.598/77. Tais fatos justificaram o comparecimento espontâneo

das empresas OEC e CNO aos autos, para apresentarem impugnação juntamente com a Centaurus.

. que, de fato, à época dos fatos, detinha a 99,94% de participação na empresa Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C, situada no Peru, e que, em 31/12/2006, esta apurou um lucro no valor de Nuevo Sol \$ 24.790.777,84, os quais, convertidos pela taxa de câmbio da data do respectivo balanço, correspondem a R\$ 16.594.450,86.

. que os lucros auferidos no Peru não foram oferecidos à tributação no Brasil.

que o lucro auferido pela controlada peruana no balanço de 31/12/2006 deve ser reduzido pelos prejuízos apurados pela mesma empresa em períodos anteriores.

. que os prejuízos apurados podem ser comprovados por meio dos balancetes e do demonstrativo anexos (docs 12 a 29), nos quais está devidamente demonstrada a efetiva existência desses resultados negativos, hábeis a absorver o lucro apurado em 31/12/2006.

. que, mesmo que não houvesse qualquer valor a ser absorvido a título de prejuízos, ainda assim, deveria ser cancelada a autuação, pois os lucros apurados pela controlada peruana não foram objeto de efetiva distribuição.

. que o art. 74 da MP nº 2158-35, utilizado pelo Fisco como fundamento para essa parcela da autuação, não serve de base, pois contraria o art. 43 do CTN; que, ao prever a incidência dos tributos em questão na data dos balanços em que foram apurados, independentemente de pagamento ou crédito (disponibilização ficta), o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 acaba por contrariar o art. 43 do CTN.

. que tem conhecimento da posição das câmaras federais de julgamento administrativo, inclusive baseadas nos respectivos regimentos internos, no sentido de não adentrarem na apreciação de inconstitucionalidade de lei. Contudo, é dever do julgador administrativo, nos termos do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.784/1999, emitir julgamentos com base no princípio da legalidade, sendo possível analisar a validade do art. 74 à luz do art 43 do CTN, por se tratar de matéria infra-constitucional.

. que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 não pode se embasar no parágrafo § 2 .do art. 43 do CTN, não somente porque viola o próprio parágrafo, ao colocar disponibilidade antes da existência da renda, como também porque viola o art. 43 em seu todo, pois pretende tributar a renda cuja disponibilidade econômica ou jurídica ainda não foi adquirida pela investidora.

. que é impossível dizer que o art. 74 está amparado no § 2 .do art. 43 do CTN, porque este não declara, nem jamais poderia declarar, que a disponibilidade do direito ao lucro precede a própria aquisição desse direito.

. que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 atropela todo o ordenamento jurídico, em evidente abuso do poder de legislar, pretendendo tributar lucros ainda não adquiridos.

. que devem ser canceladas as exigências fiscais e restabelecidos os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL.

. que, caso se entenda pela manutenção das exigências fiscais, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores das multas de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

. que o art. 61, *caput* e § 3.º, da Lei nº 9.430/1996, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não prevendo a incidência de juros sobre multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições.

. que as multas não possuem a natureza de tributo ou contribuição (art. 3º do CTN).

. que o art. 43 da Lei nº 9.430/1996 determina a incidência de juros apenas sobre a multa isolada

. cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais adotando o entendimento de não haver incidência de juros sobre multa.

Protesta pela juntada de documentos e a realização de diligências.

- Impugnação de fls. 908/948 - Centaurus Investments Limited, Odebrecht Engenharia e Construção S/A (OEC), Belgrávia Empreendimentos Imobiliários S/A (Belgrávia) e Construtora Norberto Odebrecht S.A (CNO).

. que, em razão das operações societárias que ocorreram na Centaurus Participações S/A [interessado], como a cisão parcial em 30/06/2006, cisão parcial em 31/12/2007 e redomiciliação de seu domicílio para as Ilhas Cayman, é aplicável ao caso dos autos a regra de responsabilidade solidária prevista no art. 5.º, parágrafo I, do Decreto-lei nº 1.598/77. Tais fatos justificaram o comparecimento espontâneo das empresas Odebrecht Engenharia e Construção S/A (OEC), Belgrávia Empreendimentos Imobiliários S/A (Belgrávia) e Construtora Norberto Odebrecht S.A (CNO) aos autos, para apresentarem impugnação juntamente com a Centaurus.

Falta de adição ao lucro líquido dos lucros de controladas/coligadas no exterior.

. que, de fato, à época dos fatos, detinha a 5 1% de participação no capital da empresa Bento Pedroso Construções S/A, situada em Portugal, e que, em 31/12/2005 e 30/06/2006, esta apurou um lucro no valor de 8.514.000,00 euros e 2.378.694,14 euros, os quais, convertidos pela taxa de câmbio da data do respectivo balanço, correspondem a R\$ 23.575.691,70 e R\$ 6.584.558,39, respectivamente.

. que à época dos fatos, detinha a 100% de participação no capital da empresa Construtora Norberto Odebrecht Del Equador, situada no Equador, e que, em 31/12/2005 e 30/06/2006, esta apurou um lucro no valor de USD 15.093,25 e USD 41.357,95, os quais, convertidos pela taxa de câmbio da data do respectivo balanço, correspondem a R\$ R\$ 35.328,77 e R \$ 89.511,01, respectivamente.

. que, à época dos fatos, detinha a 99,94% de participação na empresa Odebrecht Peru Ing. Y Construction S.A.C, situada no Peru, e que, em 31/12/2005 e 30/06/2006, esta apurou um lucro no valor de Nuevo Sol \$ 29.727.045,62 e Nuevo Sol \$ 37.753.326,97, os quais, convertidos pela taxa de câmbio da data do respectivo balanço, correspondem a R\$ 20.333.745,11 e 25.048.917,14, respectivamente.

. que os lucros auferidos no exterior não foram oferecidos à tributação no Brasil.

. que o art. 74 da MP nº 2158-35, utilizado pelo Fisco como fundamento para essa parcela da autuação, não serve de base, pois contraria o art. 43 do CTN; que, ao prever a incidência dos tributos em questão na data dos balanços em que foram

apurados, independentemente de pagamento ou crédito (disponibilização ficta), o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 acaba por contrariar o art. 43 do CTN.

. que tem conhecimento da posição das câmaras federais de julgamento administrativo, inclusive baseadas nos respectivos regimentos internos, no sentido de não adentrarem na apreciação de inconstitucionalidade de lei. Contudo, é dever do julgador administrativo, nos termos do art. 2.º, parágrafo único, da Lei nº 9.784/1999, emitir julgamentos com base no princípio da legalidade, sendo possível analisar a validade do art. 74 à luz do art. 43 do CTN, por se tratar de matéria infra-constitucional.

. que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 não pode se embasar no parágrafo § 2.º do art. 43 do CTN, não somente porque viola o próprio parágrafo, ao colocar disponibilidade antes da existência da renda, como também porque viola o art. 43 em seu todo, pois pretende tributar a renda cuja disponibilidade econômica ou jurídica ainda não foi adquirida pela investidora.

. que é impossível dizer que o art. 74 está amparado no § 2.º do art. 43 do CTN, porque este não declara, nem jamais poderia declarar, que a disponibilidade do direito ao lucro precede a própria aquisição desse direito.

. que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 atropela todo o ordenamento jurídico, em evidente abuso do poder de legislar, pretendendo tributar lucros ainda não adquiridos.

. que devem ser canceladas as exigências fiscais e restabelecidos os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL.

. que, independentemente da validade do art. 74, o procedimento adotado pelo impugnante está resguardado nas convenções para evitar a dupla tributação, firmadas pelo Brasil com Portugal e com o Equador, as quais foram aprovadas, respectivamente, pelos Decretos nº 4.012/2001 e 95.717/1988.

. que a supremacia das convenções e tratados tributários em relação à legislação interna ordinária foi reconhecida em inúmeros precedentes na jurisprudência judicial e administrativa, bem como no Parecer Normativo CST nº 94/74 e no art. I.º da IN SRF nº 244/02.

. que ambos os tratados contêm disposições a respeito da tributação dos "lucros das empresas" (art. 7.º) e também em relação aos "dividendos" (art. 10). A aplicação de qualquer um dos dispositivos afasta a tributação dos lucros das empresas controladas.

. que, no caso do art. 7.º das convenções, a competência para a tributação é exclusiva do país no qual os lucros foram apurados.

. que a aplicação do art. 7.º como a dos autos decorre do entendimento de que o art. 74 da MP nº 2158-35 prevê a incidência do IRPJ e da CSLL sobre lucros auferidos, independentemente do efetivo pagamento à controladora, diferenciando tal regime de tributação daquele aplicável aos dividendos.

. que, ainda que se entenda que os lucros em questão estão submetidos as regras do art. 10 das convenções firmadas com Portugal e Equador, mesmo assim inexistente fundamento para a autuação.

. que, diferentemente daquilo que consta no art. 7º, os dividendos poderão ser tributados por ambos os países signatários dos tratados. Contudo, mesmo permitida a tributação, ela somente poderá ocorrer após o efetivo pagamento dos dividendos.

. que dividendos pagos devem ser entendidos os efetivamente distribuídos, ainda que tal distribuição se materialize por crédito em conta, entrega a outrem, emprego por instrução do beneficiário, ou qualquer outra forma de satisfação do direito ao dividendo.

. que não houve qualquer disponibilização de lucros que justificasse a tributação.

. que, no caso específico do acordo com o Equador, o art. 23, §2º, do tratado afasta por completo qualquer pretensão de exigência do IRPJ e da CSLL no Brasil;

. que, no caso da controlada no Peru, o tratado não estava em vigor na época dos fatos, mas, ainda assim, não há qualquer valor a ser tributado no Brasil em relação àqueles lucros, tendo em vista a existência de prejuízos apurados no Peru, em períodos anteriores, em montante suficiente para absorver os lucros (resultados positivos) verificados nos balanços de 31/12/2005 e de 30/06/2006.

. que, de fato, os lucros apurados em 31/12/2005 e 30/06/2006 são aqueles constantes nos balancetes enviados e na DIPJ. Ocorre que, em tais documentos não constaram os prejuízos contábeis de períodos anteriores

. que os prejuízos efetivamente existiram e podem ser comprovados por meio dos balancetes e do demonstrativo anexos (docs 16 a 33), nos quais está devidamente demonstrada a efetiva existência desses resultados negativos.

- Exclusão indevida dos valores correspondentes à variação do percentual de participação societária na subsidiária Tenenge Overseas Corporation Ltd. (TOC)

. que a impugnante, até 20/12/2005, mantinha participação de 100% na empresa Tenenge Overseas Corporation Ltd. (TOC), situada nas Ilhas Cayman, sendo sua subsidiária integral

. que, em 21/12/2005, as empresas Belgrávia Empreendimentos Imobiliários S/A e Odebrecht Oil Services Ltd. (OOSL) aportaram USD 73.377.781,89 em capital na TOC.

. que esse aporte gerou diluição da participação societária da impugnante na TOC, que passou a ser 78,08%, mas, por outro lado, implicou aumento do valor daquele investimento registrado no ativo permanente da impugnante (docs 34 a 36). Esse aumento corresponde a R\$ 51.254.326,30, o qual foi debitado à conta de investimentos (doc 37), em contrapartida de um crédito no resultado do período.

. que situação semelhante ocorreu em 2006, quando a Belgrávia apporto mais USD 273.195.132,00 na TOC e a impugnante efetuou aporte de outros USD 26.146.806,00. (docs 38 a 42).

. que, após tais operações, a participação da impugnante na TOC passou para 48,08%, mas por outro lado, também ocorreu elevação no valor do investimento naquela empresa, registrado na contabilidade da empresa brasileira. Esse aumento corresponde a R\$ 57.308.296,80, o qual foi debitado à conta de investimentos (doc 43), em contrapartida de um crédito no resultado.

. que, considerando que esse acréscimos de valor de investimento na TOC não representavam qualquer disponibilidade jurídica ou econômica de renda, os correspondentes valores foram excluídos do lucro líquido, na apuração do lucro real e da base da CSLL.

. que a fiscalização parte da premissa de que os valores correspondentes à variação do percentual de participação societária em questão não poderiam ser excluídos do lucro líquido, pois a regra prevista no caput do art. 428 do RIR/1999 não se aplicaria à hipótese dos autos; que o parágrafo único do art. 428 determina a aplicação do regime de tributação de "lucros, rendimentos e ganhos de capital" previsto no art. 394 do RIR/1999.

. que a variação do percentual de participação em questão, refletida em seu balanço por conta da aplicação do método de equivalência patrimonial (MEP), não implicou na apuração de qualquer ganho de capital no exterior que justificasse tributação no Brasil, nos termos do art. 394 do RIR/1999.

. que, para que houvesse ganho de capital a ser tributado no Brasil, seria necessário haver realização do investimento registrado no ativo permanente da impugnante, por uma das formas previstas no art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 418 do RIR/1999).

. que, no caso dos autos, as variações do investimento mantido na TOC decorreram tão somente de aportes de capital efetuados naquela empresa situada no exterior. Não houve alienação, baixa ou liquidação daquele investimento; ou seja, não ocorreu a realização do ativo que justificasse a apuração do ganho de capital.

. que foram efetuados lançamentos contábeis a débito de conta do ativo e a crédito de conta de resultado, mas que de forma alguma tais lançamentos evidenciam aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda que justifique a incidência do IRPJ e da CSLL.

. que as variações decorrentes da aplicação do MEP nada mais representam do que resultados gráficos, que variam de tempos em tempos, de acordo com inúmeras variáveis, tais como existência de lucros ou prejuízos, aumento e redução do capital, sem causar aumento ou diminuição do patrimônio da investidora.

. que os lançamentos contábeis relacionados ao MEP não devem ser computados na apuração do lucro real (art 23 do Decreto-lei nº 1.598/77).

. que, da mesma forma, o art. 25, § 6., da Lei nº 9.249/1995, determinou que os resultados decorrentes do MEP também devem ser neutros para efeitos fiscais.

. que o art. 428 do RIR/1999, a qual tem fundamento no art. 33, § 2., do Decreto-lei nº 1.598/1977, declara não ser computável na determinação do lucro real o ganho ou a perda decorrente da variação do percentual de participação em empresa coligada ou controlada avaliada pelo MEP; que tal norma já foi reconhecido também como aplicável à CSLL.

. que Decisão da 7.ª Região Fiscal, Solução de Consulta da 10ª Região Fiscal e acórdão do Conselho de Contribuintes sustentaram que não deve incidir CSLL sobre os ganhos de variação de percentual de participação societária.

. que não cabe fundamentar a autuação na IN SRF nº 213/02, sob pena de se pretender tributar outras grandezas refletidas via MEP que com lucro não se confundem.

. que o art. 7.º da IN SRF nº 213/2002 deve ser interpretado à luz da Medida Provisória nº 2158-35, que somente prevê a tributação de lucros apurados no exterior, e não de outros valores que com lucro não se confundem, ainda que estejam refletidos na investidora brasileira via MEP.

. que, adotando esse entendimento, no sentido de que nem tudo o que é refletido na investidora por conta do MEP representa lucro, em inúmeras oportunidades a jurisprudência considerou ilegítima a exigência de IRPJ e CSLL sobre a variação cambial do investimento no exterior via MEP.

. que as variações em questão, embora decorrentes da aplicação do MEP, não correspondem a lucros, tampouco a ganho de capital, razão pela qual não poderiam ser tributadas.

. que, caso se entenda pela manutenção das exigências fiscais, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores das multas de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

. que o art. 61, *caput* e § 3.º, da Lei nº 9.430/1996, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não prevendo a incidência de juros sobre multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições.

. que as multas não possuem a natureza de tributo ou contribuição (art. 3º, do CTN).

. que o art. 43 da Lei nº 9.430/1996 determina a incidência de juros apenas sobre a multa isolada.

. cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais adotando o entendimento de não haver incidência de juros sobre multa.

Protesta pela juntada de documentos e a realização de diligências.

- Impugnação do responsável de fls. 1.301/1.306 - ODBINV S/A (Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 01).

. que a fiscalização, partindo da premissa que o impugnante seria acionista majoritário da Centaurus, atribuiu-lhe responsabilidade solidária pelo crédito tributário exigido daquela empresa, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.

que, todavia, a impugnante há muito tempo deixou de ser acionista daquela empresa, conforme comprova documentação anexa a defesa (doe 03), fato que, por si só, já tem o condão de afastar a imputação de responsabilidade solidária.

. que, ainda que assim não fosse, não caberia a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN, à hipótese dos autos, pois a simples condição de acionista de pessoa jurídica não é suficiente para configurar interesse comum, que justifique a imputação de solidariedade passiva.

. que, segundo a doutrina e a jurisprudência, o interesse comum no fato gerador somente resta caracterizado nas situações em que as pessoas figurem em um mesmo pólo na relação jurídica descrita hipoteticamente em lei como fato gerador de determinado tributo, não bastando que haja vinculação econômica entre elas.

. que nem mesmo possui vínculo econômico com a Centaurus, pois já há muito tempo deixou de ser acionista.

. que a Centaurus não cometeu qualquer irregularidade que pudesse justificar a responsabilização de terceiros pelos tributos por ela devidos.

. que, de qualquer forma, as empresas Odebrecht Engenharia e Construção S/A (OEC), Belgravia Empreendimentos Imobiliários S/A e Construtora Norberto Odebrecht S.A (CNO) apresentaram-se espontaneamente nos autos na condição de responsáveis solidárias.

. que tal fato revela que, se mantida a autuação, o Fisco não terá qualquer dificuldade de exigir o respectivo crédito tributário daquelas empresas, o que torna a imputação de responsabilidade à impugnante, além de descabida do ponto de vista jurídico, totalmente desnecessária.

. que, caso mantida a aplicação da solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN, requer o cancelamento integral das exigências fiscal, se reportando à razões de defesa dos demais impugnantes.

. que o termo de sujeição passiva solidária não tem amparo legal e deve ser cancelado.

- Impugnação dos responsáveis de fls. 1.371/1.376 - sr. Carlos Jorge Hupsel de Azevedo (Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 06); fls. 1.379/1.384 - sr. Paulo Oliveira Lacerda de Melo (Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 03); fls. 1.387/1.392 - sr. Adriano Chaves Jucá Rolim (Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 05); fls. 1.395/1.402 - sr. Marcelo Bahia Odebrechet (Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 04); fls. 1.405/1.410 - sr. Paulo Henyan Yue Cesena ((Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 02).

. que a fiscalização, partindo da premissa que os impugnantes seriam sócios ou diretores da Centauras, atribuiu-lhes responsabilidade solidária pelo crédito tributário exigido daquela empresa, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.

. que, todavia, as impugnantes não são e nunca foram sócios daquela empresa, fato que, por si só, já tem o condão de afastar a imputação de responsabilidade solidária.

. que, ainda que assim não fosse, não caberia a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN, à hipótese dos autos, pois a simples condição de sócio ou mesmo diretor não é suficiente para configurar interesse comum, que justifique a imputação de solidariedade passiva.

. que, segundo a doutrina e a jurisprudência, o interesse comum no fato gerador somente resta caracterizado nas situações em que as pessoas figurem em um mesmo pólo na relação jurídica descrita hipoteticamente em lei como fato gerador de determinado tributo, não bastando que haja vinculação econômica entre elas.

. que em situações nas quais o interesse comum se apresente apenas no plano econômico, não há como se aplicar a solidariedade passiva em questão; que há despeito da existência de vinculação econômica entre eles, as relações jurídicas são de natureza societária e/ou profissional.

. que nem mesmo possuem vínculo econômico com a Centaurus, pois não são e nunca foram sócios desta empresa.

. que a responsabilidade dos administradores está regulamentada no art. 135 do CTN, cuja aplicação pressupõe a comprovação da prática de ato ilegal ou contrária ao estatuto ou contrato social; no caso, não foi suscitada qualquer irregularidade nesse sentido, já que o art. 135 nem foi citado como fundamento para o termo de sujeição passiva.

. que a Centaurus não cometeu qualquer irregularidade que pudesse justificar a responsabilização de terceiros pelos tributos por ela devidos.

. que, de qualquer forma, as empresas Odebrecht Engenharia e Construção S/A (OEC), Belgravia Empreendimentos Imobiliários S/A e Construtora Norberto Odebrecht S.A (CNO) apresentaram-se espontaneamente nos autos na condição de responsáveis solidárias.

. que tal fato revela que, se mantida a autuação, o Fisco não terá qualquer dificuldade de exigir o respectivo crédito tributário daquelas empresas, o que torna a imputação de responsabilidade aos impugnantes, além de descabida do ponto de vista jurídico, totalmente desnecessária.

. que, caso mantida a aplicação da solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN, requerem o cancelamento integral das exigências fiscal, se reportando à razões de defesa dos demais impugnantes.

. que os termos de sujeição passiva solidária dos impugnantes não têm amparo legal e devem ser cancelados.

A DRJ, ao analisar as impugnações apresentadas, julgou procedente o lançamento fiscal, todavia afastou a atribuição de responsabilidade tributária solidária dos sócios-diretores pessoas físicas.

Inconformado, o contribuinte e o sujeito passivo responsável ODBINV S/A interuseram Recursos Voluntários (fls. 1474/1546 e 1626/1632), no qual repisam os argumentos da Impugnação e contesta os motivos que levaram à DRJ a julgar seus pedidos improcedentes.

Em sede de contrarrazões, a PGFN defende a validade integral do lançamento, inclusive da multa de ofício e isolada, bem como dos juros sobre a multa aplicada, além da aplicação da SELIC sobre estes valores.

Em 20 de março de 2013, este Colegiado sobrestou o feito com fundamento no disposto no parágrafo 1º do art. 62A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, até que decisão definitiva acerca da validade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835 fosse exarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em 19 de dezembro de 2013, a Recorrente protocolou pedido de desistência em relação à discussão travada em torno dos lucros que teriam sido disponibilizados à Recorrente por sua controlada sediada no Peru, por ter aderido o parcelamento de que trata o art. 40 da Lei 12.865/2013

Adiante, por meio da resolução nº 1301000.288, foi determinado o retorno dos autos à autoridade julgadora de primeira instância para a retificação da parte dispositiva do acórdão nº 12-36.032, para constar, de forma expressa, a interposição de Recurso de Ofício, nos termos exigidas pela Portaria MF nº 03, de 2008, ou para que seja declinado os fundamentos pelos quais não foi interposto o referido recurso.

Em resposta, a 4ª Turma da DRJ/RJO, por meio do acórdão nº 12-80.701 retificou o acórdão para fazer constar de forma expressa a interposição de "Recurso de Ofício", em razão do afastamento da responsabilidade solidário dos sócios-diretores pessoas físicas.

A Recorrente apresentou contrarrazões ao Recurso de Ofício às fls. 1865/1879, bem como os sócios-diretores: Carlos Jorge Hupsel de Azevedo (fls. 1884/1898), Adriano Chaves Juá Rolim (fls. 1903/1917), Paulo Oliveira Lacerda de Melo (fls. 1922/1936), Paulo Henyan Yue Cesena (fl. 1941/1955)

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Primeiramente, impende registrar que os Recursos Voluntário e de Ofício são tempestivos, razão pela qual deles conheço. O Recurso de Ofício preenche, também, os requisitos de admissibilidade, de acordo com a Portaria/MF nº 63/2017.

Cuida o presente processo de autos de infrações, referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, em que se exige o IRPJ nos valores de R\$ 34.840.210,75 e R\$ 4.131.334,38, e a CSLL nos valores de R\$ 14.605.186,91 e R\$ 1.491.600,38, acrescidos da multa de ofício e juros de mora.

A autuação decorre de dois fatos, a saber:

(i) ausência de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL relativos aos lucros auferidos no exterior, por meio de sociedades controladas e coligadas sediadas em Portugal, Equador e Peru.

(ii) exclusões indevidas na determinação do lucro real, representadas por ganho de capital auferido em decorrência de variação na porcentagem de participação no capital de controlada/coligada domiciliada no exterior.

Passo a analisar separadamente as infrações acima citadas para melhor compreensão dos fatos. As impugnações apresentadas pela Recorrente e responsáveis serão apreciadas conjuntamente, já que os argumentos se repetem.

## RECURSO VOLUNTÁRIO

### **1) Ausência de adição de lucro auferido no exterior na apuração do lucro real (IRPJ) e na base da CSLL.**

No presente processo, a Recorrente se insurge contra a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, o qual estabelece o momento em que o lucro auferido por coligadas e controladas estrangeiras é considerado disponibilizado no Brasil, alegando tal norma não pode servir de fundamento para a autuação, visto que ela é incompatível com as disposições do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Afirma que, ao prever a incidência do IRPJ e da CSLL na data dos balanços em que foram apurados, independentemente de pagamento ou crédito (disponibilização ficta), o art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35 acaba por contrariar o citado art. 43.

Adiante sustenta que a tributação dos lucros das suas controladas, que foram objeto das autuações, somente poderia ter ocorrido após a sua efetiva distribuição, nos exatos termos do art. 1º da Lei nº 9.532/97.

Todavia, acredito que para o deslinde da questão se faz mister um arrazoado legislativo para que possamos entender mais claramente a evolução do tema, bem como alguns pontos polêmicos discutidos em nossa doutrina e jurisprudência.

Pois bem. Não é necessário muitas digressões para compreendermos que a Medida Provisória 2.158-35/2001, tratou de consolidar um entendimento da União Federal, que iniciou a busca pela tributação dos lucros do exterior com a edição da Lei 9.249/1996.

Nesse começo da aplicação do princípio da universalidade a Lei 9.249/1996 encontrou obstáculos legislativos (falta de fundamento de validade) em lei complementar, suprida posteriormente com a edição da Lei Complementar 104/2001, que alterou o Código Tributário Nacional, incluindo enunciados permissivos à tributação de receita ou rendimentos oriundos do exterior.

Com a aplicação da tributação da renda utilizando-se do princípio da universalidade, o País promoveu a alteração de foco, antes repousado sobre a territorialidade, que tributava apenas a renda produzida no País, para o elemento de conexão “contribuinte brasileiro”, que passou a controlar ou coligar-se a empresas no exterior, algo inevitável no mundo globalizado.

Diante da edição da Lei 9.249 de 26.12.1995, a União passou a tributar os lucros auferidos no exterior por coligadas ou controladas de empresas brasileiras. O objetivo da, então novel legislação, era a proteção da base tributária de cada país, sem gerar um problema no processo de globalização, expansão e internacionalização das empresas, além de combater a elisão fiscal, como se extrai da exposição de motivos do referido diploma legal, em seu item 14.

Podemos observar também da edição da Lei 9.249/1996 que além da necessidade de trazer recursos tributários ao Brasil sobre os lucros auferidos por empresas no exterior, com o critério de conexão “contribuinte brasileiro”, a regra buscou dar tratamento igualitário a todas as empresas que possuíssem filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior de forma universal.

Porém, essa regra se esqueceu de separar empresas estabelecidas em países que não possuem tributação favorecida, países com os quais o Brasil possui Tratado para Evitar a Dupla Tributação e países que possuem tributação favorecida, gerando diversas distorções interpretativas.

Além da omissão quanto ao tratamento a ser dado aos contribuintes, levando em consideração questões distintas que poderiam ser contempladas na regra, o que repercutiu de forma negativa à Lei 9.249/1996 foi a definição do momento em que ocorre o fato jurídico tributário para fins de apuração dos tributos no Brasil.

A discussão foi pautada na tributação mediante o reconhecimento dos lucros do exterior quando do encerramento do balanço em 31 de dezembro de cada ano, sendo que em muitos casos não havia sido realizada a disponibilização econômica ou jurídica: creditamento ou pagamento daquele lucro à controladora ou coligada brasileira.

Diante disso, como forma de atender o disposto no Código Tributário Nacional (art. 43), a despeito de se usar a via inadequada, pois o problema da ilegalidade deveria ser resolvido por meio da alteração da Lei 9.249/1996, a Receita Federal editou a IN 38/1996, que trouxe em seu texto a inclusão da expressão “disponibilizados”.

Os mencionados eventos ainda estavam relacionados com a definição tradicional do fato gerador do imposto de renda imposta pelo Código Tributário Nacional (CTN), que, em seu art. 43, estabelece se tratar da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

A mesma norma previa a apuração do resultado das participações em empresas no exterior de modo individualizado. Como os conceitos trazidos na IN 38/1996 poderiam representar uma extrapolação da autonomia regulamentar da Receita Federal, novas leis foram editadas para tratar da forma de apuração e dos critérios que permitiriam considerar disponibilizados os lucros auferidos no exterior, ainda sob as limitações impostas pelo CTN quanto à verificação da disponibilidade econômica ou jurídica.

Nesse sentido, a Lei 9.430/1996 tratou da apuração individualizada dos lucros decorrentes de investimentos detidos no exterior e instituiu a possibilidade de arbitramento de tais rendimentos, caso não fossem devidamente demonstrados.

Já a Lei 9.532/1997, posteriormente alterada pela Lei 9.559/2000, avançou na conceituação da disponibilidade, para fins de tributação dos lucros no exterior. Na norma aludida acima, que pela primeira vez foi legalmente introduzida a figura da disponibilidade imediata, aplicada a lucros provenientes de filiais ou sucursais no exterior.

Nos termos do art. 1.º, § 1.º, *a*, da Lei 9.532/1997, a mera apuração de lucros por filiais ou sucursais detidas no exterior já era suficiente para que os valores fossem considerados disponíveis e passíveis de tributação na pessoa jurídica de sua matriz domiciliada no Brasil.

Nessa situação em específico, por se tratarem de estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, com sede no Brasil, considera-se que a disposição ainda não cria uma disponibilidade fictícia, mas apenas reconhecem como juridicamente disponíveis à matriz brasileira os resultados de filiais e sucursais no momento de sua apuração.

Por outro lado, reafirma-se que a tributação dos lucros provenientes de controlada ou coligada no exterior depende de sua disponibilização econômica ou jurídica (art. 1.º, § 1.º, *b*, da Lei 9.532/1997).

Seguindo-se a evolução legislativa do tema, observa-se que, no ano de 2001, as disposições do Código Tributário Nacional que tratam do fato gerador do imposto de renda foram alteradas pela edição da Lei Complementar 104/2001, sendo editada essa regra para dar fundamento de validade à medida provisória que logo seria editada com o intuito de aplicar a disponibilização imediata dos lucros do exterior.

Deste modo, foi instituída a possibilidade de criação de exceções à regra geral de que o fato gerador do imposto de renda deve estar necessariamente vinculado à disponibilidade econômica ou jurídica de proventos, no que toca aos rendimentos oriundos do exterior.

Na esteira da mencionada modificação do Código Tributário Nacional, a Medida Provisória 2.158-35/2001, por meio de seu art. 74, criou a figura da disponibilização ficta de lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior.

Esse dispositivo não faz nenhuma referência à necessidade de efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos valores. Ao contrário, institui a presunção legal de que lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior estão automaticamente disponíveis tão logo sejam apurados.

Por um lado, há pontos controversos, não abordados pelo texto do art. 74 da MP 2.158-35/2001, quanto a algumas situações nas quais os lucros são considerados disponibilizados, indicadas no art. 2.º da IN 213/2002.

As discussões relacionadas a esse artigo da IN 213/2002 tratam da extrapolação da determinação contida no art. 74 da MP 2.158-35/2001, que se limita a considerar disponibilizados os lucros apurados, com o fim de tributar lucros eventualmente existentes na ocorrência de eventos como liquidação, alienação, cisão, fusão ou incorporação.

Já o art. 7.º da IN 213/2002, por sua vez, está ligado ao principal ponto do debate sobre a tributação de lucros no exterior.

Nesse mister, a pretexto de tributar os lucros apurados no exterior, mediante presunção de sua disponibilização imediata, a Receita Federal determina a tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial apurado em 31 de dezembro de cada ano. Aqui as divergências giram em torno da potencial divergência de valores na apuração contábil do resultado de equivalência patrimonial e do lucro, uma vez que, por exemplo, o lucro pode ser destinado à constituição de reservas, sem a sua efetiva disponibilização.

Feitas tais considerações, as quais enfrentaremos no presente litígio, passemos a análise das questões debatidas em sede recursal.

### **1.1 Da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01**

As regras de transparência fiscal, também conhecidas como *Controlled Foreign Corporation Rules* (“CFC”) visam imputar às controladoras os lucros acumulados pelas sociedades controladas no exterior.

Nesse sentido, ensina o Jurista Heleno Taveira Tôrres:

*“transparência fiscal não significa mais do que a possibilidade de imputar aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pela sociedade constituídas e localizadas no estrangeiro, geralmente em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente,*

*como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos”.*<sup>1</sup>

Entendo, portanto, que, no Brasil, as regras de transparência fiscal foram introduzidas pela controversa Medida Provisória nº 2.158- 35/01, cujo artigo 74 determinava a chamada “tributação automática dos lucros”, isto é, a tributação dos lucros mesmo que não haja distribuição de dividendos. Confira-se sua 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.

Após muitos debates sobre a constitucionalidade desse dispositivo, a dialética resultou em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADIn”), já julgada pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”). Em apertada síntese, decidiu-se, por maioria de votos, que a regra CFC brasileira se aplica às controladas de empresas brasileiras com sede em “paraíso fiscal” (*black list*) ou que se achem sob regime fiscal privilegiado (*gray list*).

Por outro lado, não foi alcançado quórum no que tange à aplicação à tributação do lucro em coligadas sediadas em países com regime de tributação normal e que possam comprovar o seu propósito negocial e substância econômica. Adicionalmente, foi rejeitada a retroatividade da regra para alcançar lucros auferidos antes do ano calendário de 2002.

Destaca-se que, apesar do julgamento da ADIn, por conta do dito acima, ainda permanece incerto o tratamento a ser aplicado (i) às controladas residentes em países não considerados paraísos fiscais, inclusive quando existir um tratado para evitar a dupla tributação; e (ii) às coligadas sediadas em paraísos fiscais.

Além disso, não há definição clara quanto à interpretação a ser dada ao conceito de “paraíso fiscal”, uma vez que a decisão não fez vinculação clara do termo ao disposto nos artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430/96 (e IN SRF nº 1.037/10). Assim, caberá ao fisco federal comprovar, por meio dos mecanismos à sua disposição, a ausência de “propósito negocial” e a qualificação de dada jurisdição como paraíso fiscal.

Apesar disso, na seqüência, o STF decidiu que o art. 74 seria também aplicável às controladas sediadas em países que não se caracterizem como paraísos fiscais ou que se encontrem sob regime fiscal privilegiado.

É o que se depreende da análise do Recurso Extraordinário 541.090/SC, julgado em 10/04/2013, cuja ementa encontra-se adiante transcrita:

---

<sup>1</sup> TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. P. 207 e 208.

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte.*

Posteriormente, com o intuito de cumprir o quanto decidido na ADIN nº 2588 e de aproximar a legislação do entendimento exarado pelo STF, o artigo 74 foi revogado pela Lei nº 12.973/14. Atualmente, os artigos 76 a 91 do referido diploma legal tratam da tributação em bases universais.

Em suma, conforme prevê o artigo 77 da Lei nº 12.973/14<sup>2</sup>, foi mantida a transparência fiscal de controladas no exterior de empresas brasileiras, sendo expressamente determinada a tributação não apenas das controladas diretas, mas também das indiretas.

No presente caso, resta claro, que as controladas sediada em Portugal e Equador submete-se à regime fiscal dito “normal” e transparente. Portanto, impende aplicar o quanto decidido pelo STF em relação à possibilidade de aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 aos lucros auferidos por controlada no exterior, esteja esta submetida, ou não, à tributação “normal”.

Todavia, tal aplicação possui uma peculiaridade bastante específica, qual seja a existência de TDT entre Brasil tais países e, portanto, a questão deve ser analisada levando-se em consideração esse cenário, que ao meu ver corrobora com a não aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/01.

## **1.2 Da existência de Tratado para Evitar a Dupla Tributação da Renda**

Primeiramente se faz mister tecer alguns comentários sobre a interpretação dos tratados, bem como elucidar a questão sobre a prevalência dos tratados em detrimento da legislação interna.

---

<sup>2</sup> “Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. (...)”

Para tanto, socorro-me de trecho da obra do Ilustre Prof. Alberto Xavier, "Direito Tributário Internacional do Brasil":

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

*Observa-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere a revogação da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno ab-rogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua explicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de delimitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis.*

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

No tocante à aplicação da regra CFC em detrimento aos acordos internacionais, cumpre-se preliminarmente destacar os efeitos do art. 98 do Código Tributário Nacional, que assim preceitua:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela lei que lhes sobrevenha”.

Tem-se que os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna. Nesse sentido, vale citar o acórdão do 1º Conselho de Contribuintes que, ao tratar da questão da supremacia ou não dos tratados e convenções internacionais, acabou adotando o seguinte entendimento:

*“TRATADO E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna.” (Acórdão nº 101-94.910. 1º CC, 1ª Câmara. Rel. Cons. Sandra Maria Faroni. DJ: 13/04/2005)*

Claro está, portanto, que as disposições do Acordo devem prevalecer sobre as normas domésticas brasileiras, bem como devem ser interpretadas de acordo com as normas da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ainda que o Brasil não seja um membro da referida organização.

Assim, independentemente da validade jurídica do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, perante o ordenamento interno, tem-se que as normas previstas nos tratados firmados com Portugal e Equador prevalecem sobre o referido dispositivo da legislação interna e afastam qualquer pretensão fiscal de tributação no Brasil dos resultados auferidos no exterior.

Dessa maneira, vejamos no tópico abaixo as especificidades dos tratados firmados com Portugal e Equador

### **1.3 Da tributação de lucros auferidos por empresa controlada sediada em Portugal e no Equador.**

A fiscalização verificou que os lucros auferidos em Portugal e no Equador, em razão da participação societária da Recorrente nas controladas Bento Pedroso Construções S/A e Construtora Norberto Odebrecht Del Equador, não foram oferecidos à tributação no Brasil.

O agente fiscal entendeu que os lucros auferidos por empresa residente em Portugal e controlada por empresa residente no Brasil, quando remetidos, pagos ou creditados (disponibilizados), conceitua-se como dividendos, podendo ser tributados no Brasil, conforme o art. 10 do Decreto nº 4.012, de 13/11/2001.

Por outro lado, a Recorrente aduz que deve ser aplicado o art. 7º do Tratado em questão, pois a competência para a tributação é exclusiva do país no qual os lucros foram apurados

Todavia, a Recorrente ressalta que seja pela aplicação do art. 7º ou 10º dos Tratados em questão, a mera aplicação de qualquer um deles já seria suficiente para afastar a tributação dos lucros auferidos pela controlada Bento Pedroso Construções S/A (Portugal) e pela Construtora Norberto Odebrecht Del Equador (Equador).

Vejamos a redação do art. 7 em ambos os tratados:

#### **Portugal**

##### *Artigo 7º*

##### *Lucros das Empresas*

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

#### **Equador**

##### *"ARTIGO VII*

##### *Lucros das empresas*

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

*Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse*

*estabelecimento permanente." (destaques da recorrente)*

Da leitura do artigo supra, conclui-se não ser permitido que um Estado Contratante tribute os lucros auferidos por uma pessoa jurídica residente no outro Estado contratante, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, o que, no caso dos autos, significa dizer que a tributação deve ocorrer apenas em Portugal e no Equador, e não no Brasil.

Por outro lado, ainda que se entenda que os lucros em questão estão submetidos à aplicação do art. 10º dos referidos tratados, ainda assim a autuação não subsistirá.

## **Portugal**

### *Dividendos*

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

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

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

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

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

*3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela*

*legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.*

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

### **Equador:**

#### *"ARTIGO X*

##### *Dividendos*

*1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.*

*2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.*

*O presente parágrafo não afetará a tributação da sociedade com relação aos lucros que derem origem aos dividendos pagos.*

*(...)*

*4. O termo dividendo, usando neste Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente. (...) "*

Isso porque, diferentemente do art. 7º, o art. 10º admite a competência concorrente de ambos os países para tributar, contudo mesmo sendo permitida a tributação, somente poderá ocorrer após o efetivo pagamento dos dividendos.

Dessa maneira, a Recorrente afirma que dividendos pagos devem ser entendido como os efetivamente distribuídos ainda que tal distribuição se materialize por crédito em conta, entrega a outrem, emprego por instrução do beneficiário, ou qualquer outra

forma de satisfação do direito ao dividendo, que não houve qualquer disponibilização de lucros que justificasse a tributação.

Corroborando o entendimento acima, a Recorrente traz à baila o comentário 7 da OCDE em relação ao seu Modelo de Convenção, *in verbis*:

*"7. The term 'paid' has a very wide meaning, since the concept of payment means the fulfillment of the obligation to put funds at the disposal of the shareholder in the manner required by contract or by custom".*

Isso quer dizer que é necessário que ocorra o pagamento ou a disponibilidade jurídica ou econômica ao respectivo titular, para ensejar a tributação da renda.

Com efeito, verifica-se que não há nos autos qualquer constatação de que os dividendos tenham sido pagos. Ademais, os lucros e dividendos distribuídos por coligada ou controlada, avaliada ao valor do patrimônio líquido, não devem influenciar nas contas de resultados, nos termos do §1º, do art. 388, do RIR/1999

*"§1º Os lucros ou **dividendos distribuídos** pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor do patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado, "(grifei)*

Assim, verifica-se que o lucro não poderá ser computado na apuração do lucro a ser tributado no Brasil, pois esta protegido pelos acordos de bitributação.

Por fim, não há razão econômica para que um Estado negocie um tratado com outro Estado e, repetidas vezes descumpra tais disposições, por conta da sanha fiscal. O objetivo desses Acordos é justamente promover o ingresso de divisas no país, bem como fomentar a economia entre os Estados contratantes.

Com base nesses fundamentos, considero que os tratados firmados entre o Brasil-Portugal e Brasil-Ecuador para evitar a dupla tributação afasta o lançamento ora discutido. Restam também, portanto, prejudicados os argumentos do Fisco quanto à aplicabilidade deste tratado à CSLL, por força das disposições a seguir:

### **Portugal**

#### *"Protocolo*

*"1. Com referência ao Artigo 2", n" 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei n" 7.689, de 15 de dezembro de 1988."*

### **Ecuador**

#### *"ARTIGO II*

#### *Impostos Visados*

*A presente Convenção aplica-se também aos impostos de natureza idêntica ou substancialmente análoga que acresçam aos impostos atuais ou os substituam. As autoridades*

*competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias"*

No tocante à CSLL, embora esse tributo não seja expressamente mencionado no Tratado, é importante destacar que ele foi criado depois de sua assinatura, e como um substituto parcial do IRPJ. Além disso, a Lei nº 13.202/2015 incluiu um artigo que esclarece que os tratados contra a dupla tributação assinados pelo Brasil devem incluir a CSLL:

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

Então, sob a perspectiva brasileira, desde 09 de dezembro de 2015, o Tratado se aplica não apenas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica ("IRPF" e "IRPJ") e ao Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF"), mas também à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL").

## **2. Da variação na porcentagem de participação no capital de controlada/coligada domiciliada no exterior**

Conforme Termo de Constatação de Infrações às fls. 231/232, a Recorrente excluiu do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base da CSLL, nos anos-calendário de 2005 e 2006 (01/01/2006 a 30/06/2006), o ganho de capital por variação na porcentagem de sua participação no capital social da empresa TOC - Tenenge Overseas Corporation, situada no exterior, com fulcro no art. 428 c/c 394 do RIR. Vejamos:

"(...) A empresa excluiu do Lucro Líquido, na determinação do Lucro Real, a título de 'Outras Exclusões', o valor de R\$ 51.254.326,30, conforme demonstrado na sua DIPJ 2006 - Ano-Calendário 2005.

Por esse motivo, em 03/09/2010, procedemos à intimação da mesma, conforme mencionado no item '25' acima, solicitando que ela justificasse a citada exclusão, tendo em vista tratar-se de ganho de capital por variação na porcentagem de sua participação no capital social da TOC - Tenenge Overseas Corporation, e em virtude da impossibilidade da referida exclusão, conforme disposto no parágrafo único do art. 428 e no art. 394 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3000/99.

Em resposta ao Termo, a fiscalizada, conforme descrito no item '26' acima, encaminhou a esta Delegacia da Receita Federal o documento relatando o que descreve o art. 418 do RIR/90 (sic).

Em razão do que reza o art. 394 do RIR/99, abaixo transcrito, o ganho de capital obtido pela Centaurus, por variação na porcentagem de participação no capital da coligada/controlada TOC - Tenenge Overseas Corporation (conforme relata a fiscalizada no documento por ela confeccionado, em resposta à intimação datada de 28/06/2010, anexo às fls. ) deve ser computado na determinação do Lucro Real, tendo em vista que a TOC encontrava-se, naquele ano de 2005, sediada **no exterior**.

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no

capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 22, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Parágrafo único. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei 9.249, de 1995, art. 25, § 62).

Art. 394. 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

E, de acordo com a nova redação dada pela Medida Provisória n. 2158, de 2001, em seu art. 74, serão considerados disponibilizados para a controlada ou coligada no Brasil, na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Por sua vez, a Recorrente explica que a variação cambial foi em razão de aportes de capitais realizados por outras sociedades no exterior, ocasionando dois efeitos: **(i)** diluição de sua participação societária que antes era de 100% passando para 78,02% e, posteriormente, para 48,8% e; **(ii)** aumento do valor do investimento avaliado via MEP correspondente, no ano-calendário de 2005, a R\$ 51.254.326,30, e, no ano-calendário de 2006, a R\$ 57.308.296,80, os quais foram debitados à conta de investimentos, em contrapartida de crédito no resultado do período.

Dessa maneira, entendeu que a variação da TOC não representava qualquer disponibilidade jurídica ou econômica de renda, sendo uma mera variação contábil do investimento avaliado pelo MEP.

No entanto, a fiscalização entendeu que os valores correspondentes à variação do percentual de participação societária em questão não poderiam ser excluídos do lucro líquido, pois a regra prevista no caput do art. 428 do RIR/1999 não se aplicaria à hipótese dos autos.

Afirmou que o suposto ganho deriva da variação verificada em investimento mantido no exterior e aplicou o art. 428, parágrafo único, c/c art. 394 (art. 25 da Lei nº 9.249/1995), ambos do RIR/1999, os quais determinam que os ganhos de capital por variação na percentagem de participação no capital social em empresa situada no exterior devem ser computados na apuração do lucro real e da base da CSLL.

A decisão da DRJ seguiu a mesma argumentação da fiscalização, entendendo pela aplicação do parágrafo único do art. 428, o qual versa sobre os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, conforme tratamento previsto no art. 394 do RIR/99.

Aduz adiante que não procede o entendimento do interessado, no sentido de que o § 6º do art. 25, da Lei nº 9.249/1995 (§ 9º do art. 394 do RIR/1999) teria determinado que os resultados decorrentes do MEP também deveriam ser neutros para efeitos fiscais. Ademais, cita o § 1º do art. 7º da IN 213/2002, entendendo que o resultado positivo de equivalência patrimonial deve ser tributado.

Dessa forma, conclui pela manutenção da autuação fiscal nesse ponto.

A Recorrente se insurge sob a alegação de que a variação do percentual de participação em questão foi refletida em seu balanço em razão da aplicação do MEP, de forma a não impactar na apuração de qualquer ganho de capital no exterior para fins de tributação no Brasil, nos termos do art. 394 do RIR/1999.

Nesse sentido, entende que para que houvesse ganho de capital a ser tributado no Brasil, seria necessário a realização do investimento registrado no ativo não circulante, por força do art. 31 do Decreto-lei n. 1598/77, a saber:

*"Art 31 - Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação (§ 4º), na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente." (destaques da recorrente)*

Afirma que tal dispositivo supra conjuntamente com os termos no art. 418 do RIR/99, estabelece de forma clara que os ganhos ou perdas de capital pressupõem a realização do respectivo bem do ativo não circulante, por meio de alienação, baixa ou liquidação.

Conclui que no caso dos autos, as variações no valor do investimento mantido na TOC decorreram de aportes de capitais efetuados na empresa no exterior, não havendo qualquer alienação, baixa ou liquidação do investimento. Inclusive, os lançamentos contábeis ocorreram a débito em conta do ativo e a crédito no resultado, sendo realizados por conta da aplicação do MEP, o que é obrigatório conforme o art. 248 da Lei nº 6404/76.

Concluindo, portanto, que as variações decorrentes da aplicação do MEP não devem ser computados na apuração do lucro real (art 23 do Decreto-lei nº 1.598/77), pois nada mais representam do que resultados gráficos, que variam de tempos em tempos, de acordo com inúmeras variáveis, tais como existência de lucros ou prejuízos, aumento e redução do capital, sem causar aumento ou diminuição do patrimônio da investidora

Defende ainda que, da mesma forma, o art. 25, § 6., da Lei nº 9.249/1995, teria determinado que os resultados decorrentes do MEP também deveriam ser neutros para efeitos fiscais.

Salienta que Decisão da 7.Região Fiscal, Solução de Consulta da 10ª Região Fiscal e acórdão do Conselho de Contribuintes sustentaram que não deveria incidir CSLL sobre os ganhos de variação de percentual de participação societária.

Por fim, argumenta que também não caberia fundamentar a autuação na IN SRF nº 213/02, sob pena de se pretender tributar outras grandezas refletidas via MEP que com lucro não se confundem; que o art. 7 da IN SRF nº 213/2002 deveria ser interpretado à luz da Medida Provisória nº 2158-35, que somente prevê a tributação de lucros apurados no exterior, e não de outros valores que com lucro não se confundem, ainda que estejam refletidos na investidora brasileira via MEP; que as variações em questão, embora decorrentes da aplicação do MEP, não correspondem a lucros, tampouco a ganho de capital, razão pela qual não poderiam ser tributadas.

Entendo que assiste razão a Recorrente. Explico:

Primeiramente, não há na legislação pátria norma jurídica prevendo o tratamento tributário para variação contábil de controlada/coligada no exterior avaliada via MEP.

O art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95 preceitua que resultado de equivalência patrimonial não influenciará na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Confira-se

*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*

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

Vejamos o tratamento previsto na lei vigente.

Diz o art. 384 do RIR/99 que devem ser avaliados pelo valor do patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica em controladas e coligadas. O valor do investimento, então, “será determinado mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido ajustado de acordo com os incisos anteriores, da percentagem da participação do contribuinte no capital da coligada ou controlada” (art. 387, V).

Sendo que, nos termos do “caput” art. 388, o valor do investimento na data do balanço deve ser ajustado mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. A contrapartida do ajuste determinada nesse art. 388, “por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real” (art. 389, “caput”).

Esse entendimento está replicado no § 9º do art. 394 do RIR/99, o qual o artigo 428 do mesmo diploma legal dispõe no sentido de que tais variações na porcentagem de participação do contribuinte no capital da controlada estrangeira não será computada na determinação do lucro real. Confira-se:

*Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 22, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).*

*Parágrafo único. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei 9.249, de 1995, art. 25, § 62).*

*Art. 394. 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*

*§ 9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 5º e 6º ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º](#)).*

Ademais, sobre a questão da equivalência patrimonial, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 02, item 2, conceitua a equivalência patrimonial como um método de contabilização, por meio do qual “o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida”.

Assim, a equivalência patrimonial consiste em atualizar o valor contábil ao valor equivalente à participação da investidora no patrimônio líquido da investida, bem como o reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou por meio do Resp 1.211.882/RJ, a saber:

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, § 1º, DA IN/SRF N. 213/2002*

“(…)

*3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7.º, § 1.º, da IN SRF 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1.º, § 4.º, da IN SRF 213, de 07.10.2002.*

*4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Dec-lei 1.598/1977, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e pelo art. 2.º, § 1.º, c, 4, da Lei 7.689/1988, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25 da Lei 9.249/1995, nem pelo art. 1.º da MedProv 1.602/1997 (convertida na Lei 9.532/1997), nem pelo art. 21 da MedProv 1.858-7, de 29.07.1999, nem pelo art. 35 da MedProv 1.991-15, de 10.03.2000, ou pelo art. 74 da MedProv 2.158-34/2001 (edições anteriores da atual MedProv 2.158-35, de 24.08.2001). (...)”*

*(REsp 1.211.882/RJ, 2.ª T., j. 05.04.2011, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 14.04.2011).*

*“1. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7.º, § 1.º, da IN SRF 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1.º, § 4.º, da IN SRF 213, de 07.10.2002’.”*

*(AgRg no REsp 1.307.054/RJ, 2.ª T., j. 28.05.2013, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 04.06.2013).*

Portanto, o Tribunal Superior decidiu de modo a eliminar a incongruência (ilegalidade) gerada pela IN 213/2002 que, sob o pretexto de tributar lucros no exterior, tributava o resultado positivo da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial.

Nesse caso, ora em comento, não se trata de lucro, mas sim de variação do percentual de participação societária em decorrência de subscrição de aumento de capital por terceiros, não sendo tributado a luz do art. 7º, § 1º, da IN/SRF nº 213/2002.

Por fim, cumpre ressaltar que tais argumentos são estendidos a CSLL, conforme, Solução de Consulta nº 31 da 10ª Região Fiscal.

Dessa forma, afasto as pretensões fiscais quanto a esse ponto também.

## **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA ODBINV/S.A**

Foram lavrados Termos de Declaração de Sujeição Solidária em nome de empresa ODBINV S/A (fls. 1548/1554), bem como de seus sócios-diretores. Todavia, trataremos aqui tão somente a sujeição solidária da pessoa jurídica, pois essa é objeto de Recurso Voluntário, posto que a sujeição solidária das pessoa físicas é objeto de Recurso de Ofício e, portanto, será tratado posteriormente.

A fiscalização atribuiu a responsabilidade tributária com base no art. 124 do CTN<sup>3</sup>, o qual atribui a responsabilidade solidária para aqueles que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo ou aqueles expressamente designados por lei.

Conforme sistema da Receita Federal do Brasil, verificou-se que a ODBINV S/A era acionista majoritária (99,99%) da Centaurus Participações S/A.

No entanto, a referida empresa alega que a simples condição de acionista de pessoa jurídica não é, por si só, suficiente para configurar interesse comum que justifique a imputação da solidariedade passiva.

Dessa forma, somente restaria caracterizado o interesse comum nas situações em que pessoas figurem em um mesmo pólo na relação jurídica descrita hipoteticamente em lei como fato gerador de determinado tributo.

<sup>3</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Assim, a empresa entende que para imputação de solidariedade é necessário haver a vinculação entre a pessoas jurídicas na situação que constitua o fato gerador de obrigações societárias.

Por essa razão não caberia tal solidariedade, posto que a empresa é apenas sócia da Recorrente, não havendo uma vinculação econômica com esta, mas apenas de cunho societário.

Entendo que imputação de sua solidariedade passiva não deve prevalecer.

Isso porque, com relação ao citado art. 124, I, não houve a caracterização do interesse comum ao fato gerador, pois sua acepção é jurídica, pressupondo uma relação jurídica de duas ou mais pessoas configurando como contribuintes, isto é, somente aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Desse modo, não restou evidenciado nos autos qualquer vinculação econômica apta a caracterizar a responsabilidade da pessoa jurídica aqui imputada.

#### **DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

O contribuinte pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme fls. 1532/1533.

O art. 161 do CTN, cumulado com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, constituem os fundamentos sobre os quais se exigem os juros de mora sobre a multa de ofício. Os referidos dispositivos encontram-se adiante transcritos:

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

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, denota-se que a taxa SELIC deve ser aplicada "sobre os débitos a que se refere este artigo". Por seu turno, o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Não há, portanto, qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta ao contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Nesse sentido, o professor Luciana Amaro explica que:

*"No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio de multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação" (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo. Editora Saraiva, 2006, p. 439/440).*

Dessa forma, verifica-se que a multa não tem a finalidade acarreadatória, apenas visa desestimular o comportamento ilícito, enquanto que o tributo é fruto da realização do fato lícito, que tem por objetivo a produção da receita pública.

Julgo, por conseguinte, procedente o pedido do contribuinte no que se refere à não incidência dos juros sobre a multa de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal tributária, devendo ser dado provimento ao recurso voluntário em relação a esta questão.

## **DA INCIDÊNCIA DOS JUROS SELIC SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Sobre a aplicação dos juros SELIC sobre o crédito tributário, já foi sumulada por este colegiado, a saber:

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

Portanto, não há que se falar em inaplicabilidade do juros SELIC quando constatado período de inadimplência.

## RECURSO DE OFÍCIO

### DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Os Termos de Declaração de Sujeição Solidária foram lavrados em nome dos sócios-diretores que apresentaram contra-razões: Marcelo Bahia Odebrecht (fls. 1865/1879), Carlos Jorge Hupsel de Azevedo (fls. 1884/1898), Adriano Chaves Jucá Rolim (fls. 1903/1917), Paulo Oliveira Lacerda de Melo (fls. 1922/1936), Paulo Henyan Yue Cesena (fl. 1941/1955).

Os responsáveis solidários, sócios-diretores, entendo ser necessário o enquadramento do artigo 124, citado no tópico acima da responsabilidade da pessoa jurídica ODBINV/SA, bem como a caracterização da responsabilidade destes, conforme o art. 135<sup>4</sup>, do CNT, em que é aplicável a responsabilidade aos representantes, diretores ou gerentes das pessoas jurídicas envolvidas.

Com efeito, não se reputa razoável a imputação da responsabilidade tributária por apenas terem participado, como administradores, nas práticas societárias que originou a infração fiscal.

Tal entendimento é corroborado por este Colegiado, o qual já teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão, conforme ementa a seguir:

*SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE.  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRI PESSOAL. ATOS  
PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI.*

*Não me parece suficiente a imputação realizada, de disporem as pessoas físicas de poderes gerenciais, suficiente a desencadear a solidarização levada a efeito. A Fiscalização não comprovou, aliás, nem mesmo argumentou, qual seria o preciso interesse na situação que constituiu o fato gerador (regra do 124, I), nem mesmo qual a relação direta e pessoal com tal situação (regra do 121).(Ac. 1301-001.400, Seção em 12/02/2014)*

Por sua vez, quanto ao art. 135, III do mesmo dispositivo legal, somente pode ocorrer a responsabilização pessoal dos sócios quando estes agem com excesso de poderes ou infração de lei ou ainda de contrato social.

No Relatório não há, pois, qualquer comprovação das condutas supostamente dolosas praticadas pelo responsável solidário, sendo descritas somente as infrações realizadas pelas pessoas jurídicas e transcritos os dispositivos legais que embasaram a responsabilização.

---

<sup>4</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Entendo que a hipótese de responsabilização tributária preceituada pelo artigo em comento pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente essa conduta.

Logo, para efeito de atribuição da responsabilidade contida em tal artigo, impõe-se que o sócio-gerente ou diretor tenha praticado verdadeira atuação dolosa contrária à legislação tributária.

Corroborando este entendimento, tem-se decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1101728/SP sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC):

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (grifei)*

Nessa esteira, entendo que os atos societários praticados pelos sócios não são capazes de atrair a incidência do art. 135 do CTN.

Diante o exposto, entendo que deve ser excluída a responsabilidade de todas as pessoas físicas citadas, pois não restou justificada e comprovada a responsabilidade tributária, conforme os dispositivos legais que embasaram a responsabilização.

### CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conheço dos Recursos Voluntário e de Ofício para, no mérito, negar provimento ao Recurso de Ofício e dar total provimento ao Recurso Voluntário interposto, cancelando-se, integralmente, o auto de infração em referência.

É como voto.

Processo nº 10872.000531/2010-77  
Acórdão n.º **1301-002.439**

**S1-C3T1**  
Fl. 2.007

---

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

## Voto Vencedor

Milene de Araújo Macedo - Redatora designada.

Em que pese os argumentos do ilustre relator, divirjo do seu voto quanto à infração 1 – Ausência de adição de lucro auferido no exterior na apuração do lucro real e base da CSLL, bem assim, quanto incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Ausência de Adição ao Lucro Líquido do Período dos Lucros Auferidos pelas Controladas Sediadas em Portugal e Equador**

A recorrente defende que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 utilizado pelo Fisco como fundamento para autuação não serve de base para o trabalho eis que tal dispositivo não encontra amparo no ordenamento jurídico brasileiro, por contrariar o art. 43 do CTN. Alega ainda que, independentemente da validade do art. 74, o procedimento por ela adotado está resguardado nas convenções para evitar a dupla tributação, firmadas pelo Brasil com Portugal e com o Equador, as quais foram aprovadas, respectivamente, pelos Decretos nº 4.012, de 13/11/2001 e nº 95.717, de 11/02/1988.

A questão relativa à prevalência dos tratados firmados com o objetivo de evitar a bitributação sobre a legislação interna, no caso o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, tem sido objeto de inúmeras discussões no âmbito do CARF. Filio-me à corrente que entende que a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais firmados para evitar a bitributação.

Por concordar integralmente com os argumentos utilizados pelo i. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no voto vencedor do Acórdão nº 1402-002.411, adoto as razões de decidir nele expressas, com fundamento no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99, para afastar a alegação de prevalência dos tratados sobre a legislação interna:

“A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil possui seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

*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.*

Depois de inúmeras controvérsias legislativas<sup>5</sup>, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL<sup>6</sup>;

<sup>5</sup> Tais controvérsias surgiram com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas *Controlled Foreign Corporations* – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

<sup>6</sup> Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

(ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-se:

*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. 10 da Lei no 9.532, de 1997.*

[...]

*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.*

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional<sup>7</sup>. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

Faz-se necessário, portanto, analisar a sistemática adotada em tais dispositivos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que

<sup>7</sup> Cf. João Francisco Bianco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na posituação do seu artigo 43<sup>8</sup>.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Países Baixos<sup>9</sup>:

*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 exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.*

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em contrarrazões e sustentações orais sobre o tema, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente!

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes.

Há de se salientar, novamente, que a tributação da empresa brasileira, nos termos do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01, não diminui o resultado da empresa situada no exterior, uma vez que jamais se refletirá nas demonstrações contábeis e financeiras do não residente no Brasil.

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida

<sup>8</sup> Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

<sup>9</sup> Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 355, de 2 dezembro de 1991.

Provisória nº 2.158-35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

Segundo a PGFN, os mais recentes posicionamentos da OCDE orientam, inclusive, que normas CFC não se apliquem somente a casos de abuso de tratado, mas que possuam hipóteses de incidência objetivas.

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional<sup>10</sup> 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 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”.*<sup>11</sup>

Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por outros fundamentos também discordo de tal exegese. Basta analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado 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.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º dessas convenções, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 - modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art.

<sup>10</sup> Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

<sup>11</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

*23. A utilização de “companhias de base” [“base companies”, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“Controlled Foreign Corporations/CFC”, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.*

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

*14. O propósito do parágrafo 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).*

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda “atribuída aos acionistas” (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de

abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição<sup>12</sup>. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02<sup>13</sup>. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)<sup>14</sup>. Veja-se:

*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.*

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

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

<sup>12</sup> Conforme OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, pp 13 e 14. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>. Acesso em 10 de maio de 2017. Eis o texto em sua originalidade: "Definition of income – Although some countries' existing CFC rules treat all the income of a CFC as "CFC income" that is attributed to shareholders in the parent jurisdiction, many CFC rules only apply to certain types of income. The report recommends that CFC rules include a definition of CFC income, and it sets out a non-exhaustive list of approaches or combination of approaches that CFC rules could use for such a definition".

<sup>13</sup> Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

<sup>14</sup> Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

§ 3º *Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.*

§ 4º *A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.*

§ 5º *Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.*

§ 6º *A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.*

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 13. *A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam*

*colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.*

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

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

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

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

§ 18. *Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.*

§ 19. *Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.*

§ 20. *Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.*

#### COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

*Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.*

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos a *posteriori*, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. *A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegado que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.*

39. *Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de technicalidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.*

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa holandesa. 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).

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR**

*A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).*

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

*34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:*

*34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;*

*34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e*

*34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.*

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.”

No presente processo, os tratados para evitar a bitributação firmados com Portugal e Equador também seguiram o mesmo formato estabelecido pela Convenção Modelo da OCDE, veja o disposto nos arts. 7º e 10 dos referidos tratados:

***Tratado Brasil x Portugal – Decreto nº 4.012/2001***

***Art. 7º***

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

***[...]***

**Art. 10º - Dividendos**

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

**Tratado Brasil x Equador – Decreto****Artigo VII – Lucros das empresas**

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

*[...]*

**Artigo X - Dividendos**

*1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.*

Assim, são igualmente aplicáveis ao caso ora apreciado as conclusões do Acórdão nº 1402-002.411 acima transcrito, no que tange à inexistência de violação pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 aos acordos destinados à evitar a dupla tributação firmados com Portugal e Equador.

Afirma a recorrente em sua peça recursal que, ainda que se entenda que os lucros em questão estão submetidos à regras do art. 10 dos tratados firmados com Portugal e Equador, ou seja, que os dividendos poderiam ser tributados por ambos os países signatários, o art. 23, § 2º do acordo firmado com o Equador, veda a tributação dos dividendos. Conforme já demonstrado no trecho do Acórdão nº 1402-002.411 acima transcrito, não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos". De acordo como art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 o que deve ser incluído na base de cálculo do IRPJ e CSLL são os lucros auferidos pelas controladas ou coligadas no exterior considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados. No caso, o que está sendo objeto de tributação não são os dividendos mas sim os lucros auferidos pelas controladas Bento Pedroso Construções S/A sediada em Portugal e Construtora Norberto Odebrecht Del Ecuador, sediada no Equador, considerados disponibilizados à recorrente, nos termos do art. 74da MP nº 2.158-35/2001, sendo, portanto, inaplicável o disposto no art. 23 § 2º do acordo firmado com o Equador.

Dessa forma, devem ser afastadas as alegações de ofensa ao art. 7º dos tratados, bem assim, ao art. 10 c/c art. 23 § 2º do tratado com Equador.

Alega ainda a recorrente que a fiscalização pretende exigir o IRPJ e CSLL sobre lucros apurados em balanços de controladas sediadas em Portugal e Equador, entretanto, como os valores não foram disponibilizados à recorrente, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, seria incompatível com o art. 43 do CTN. Acrescenta que o art. 43 do CTN somente autoriza a

tributação pelo IRPJ e CSLL se o contribuinte auferir renda (acréscimo patrimonial) e, mais do que isso, se houver a disponibilidade econômica ou jurídica dessa renda porém, no caso dos lucros auferidos por controladas no exterior, essa disponibilidade não se verifica antes do pagamento ou crédito dos lucros à controladora no Brasil.

De início, vale ressaltar que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, ao considerar que os lucros auferidos no exterior foram disponibilizados às controladas no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados, assim o faz em virtude de expressa disposição legal do § 2º do art. 43 do próprio CTN, o qual atribui à lei a competência para estabelecer as condições e o momento em que se dá a disponibilidade para fins de incidência do imposto de renda:

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

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

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

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

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

Relativamente à suposta ofensa ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza, entende a recorrente que, com base no princípio da legalidade, o julgador poderia analisar a validade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 à luz do art. 43 do CTN por se tratar de matéria infraconstitucional. Como bem pontuado pela decisão recorrida, a alegada incompatibilidade entre o art. 43 do CTN e o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, trata-se na verdade de questão constitucional, tanto que o STF na ADI nº 2.588, ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158/2001 apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida.

Assim, considerando que Súmula CARF nº 2, à qual estão vinculados os membros do CARF, nos termos do art. 72 do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF), estabelece que o órgão não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 deve ser observado e aplicado pelo órgão julgador ao pautar suas decisões.

Diante de todo o exposto, voto por manter a infração relativa à falta de adição ao lucro líquido do período, na apuração do lucro real, dos lucros auferidos pelas controladas sediadas em Portugal e no Equador.

**DA CSLL**

Quanto à exigência de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de ambos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Nesse mesmo sentido, o art. 139 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

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

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício inclui o tributo, bem assim, as multas de ofício e, quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de

mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, bem assim, as multas de ofício previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.*

*A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

*(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

---

*É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº9.430/96.*

*(Acórdão nº 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)*

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício.

## **CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto por: (1) negar provimento ao recurso voluntário com relação à infração decorrente da falta de adição ao lucro líquido do período, na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, dos lucros auferidos pelas controladas sediadas em Portugal e no Equador e, (2) negar provimento ao recurso voluntário para manter a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo