



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10875.720727/2018-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.406 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente CUMMINS BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE CRÉDITO. IMPOSTO RETIDO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova da retenção de imposto de renda incumbe ao contribuinte. Os fatos alegados tendentes a afastar a glosa do crédito decorrente dessa retenção devem ser comprovados mediante documentação hábil.

CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS. FATOS ANTERIORES À LEI 12973/2014. POSSIBILIDADE.

Os lucros e prejuízos auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, poderão ser consolidados no balanço dessa controlada para efeito de determinação do lucro real da beneficiária no Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito de saldo negativo no valor de R\$ 10.576.214,37, e homologar as compensações declaradas, até o limite do crédito ora reconhecido, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sergio Magalhães Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhaes Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Maria

Angélica Echer Ferreira Feijó, Aílton Neves da Silva (suplente convocado), Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por CUMMINS DO BRASIL LTDA. contra acórdão de primeira instância que manteve a decisão expressa no Despacho Decisório nº 0106/2018, proferido por órgão interno da Delegacia da Receita Federal de Guarulhos/DRF/GUARULHOS, no sentido do não reconhecimento de direito creditório decorrente de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário 2013, e, por conseguinte, de não homologação das compensações declaradas em 13 (treze) PER/DCOMP.

Em síntese, quanto ao saldo negativo, a autoridade administrativa houve por bem glosar parcelas de crédito referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no valor de R\$ 12.393,11, sobre prestações de serviço em função do valor de reduzidos rendimentos declarados, bem como referentes a retenções não confirmadas em DIRF, relativas a ganhos líquidos em operações em bolsa (código de retenção 5557), no valor de R\$ 60,79. A glosa total do crédito foi de R\$ 12.452,90 (reconhecimento de R\$ 470.494,15 em vez de 482.947,05).

Além disso, resolveu proceder à “reconstituição do IRPJ” por meio da adição de parcelas de lucros de empresas controladas no exterior não oferecidas à tributação doméstica, no valor de R\$ 56.605.144,69, lucros estes relacionados a valores deduzidos na apuração a título de impostos pagos no exterior, o que resultou na glosa integral do saldo negativo e na apuração de “imposto a pagar”, sendo este fato objeto de representação para lançamento de ofício conforme decisão manifestada em despacho decisório. Confira-se:

Ordem de Intimação

No uso das atribuições conferidas pelo artigo 1º, inciso I, da Portaria DRF GUA nº 08, de 09 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 10 de janeiro de 2017, e parágrafo 2º do artigo 2º da Portaria RFB nº 1453, de 29 de setembro de 2016, publicada no Diário Oficial da União de 30 de setembro de 2016, combinado com o artigo 286, inciso I, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 09 de outubro de 2017, e alterações, publicada no Diário Oficial da União de 11 de outubro de 2017, informamos que a análise do crédito tributário foi feita em conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 da Portaria Conjunta SUARA/SUFIS nº 1, de 21 de dezembro de 2016, e decido:

1. **NÃO HOMOLOGAR as compensações efetuadas.:**
2. Aplicar a MULTA ISOLADA sobre montante do débito indevidamente compensado.
3. **Lançar de ofício o imposto de renda a pagar apurado na reconstituição do imposto de renda pessoa jurídica do ano-calendário 2013.**

O lançamento da exigência do imposto de renda a pagar, no valor de R\$ 3.575.071,80, foi efetuado em 01/08/2018, e está atualmente controlado por meio do processo 10875.721953/2018-15, com julgamento recentemente realizado, em 09/01/2023, pela instância *aquo*.

Em sessão de 16 de outubro de 2018, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), por meio do Acórdão nº 08-044.646, julgou a manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório improcedente com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADAS DIRETAS OU INDIRETAS. APURAÇÃO INDIVIDUALIZADA.

Os lucros auferidos por controladas e coligadas, diretas ou indiretas, no exterior, serão considerados de forma individualizada, para cada uma das empresas, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, sendo vedada a consolidação de valores.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Após ciência do Acórdão em 01/11/2018, CUMMINS BRASIL LTDA interpôs seu recurso, em 04/12/2018, peça na qual argui a nulidade do despacho decisório em razão de ausência de motivação, e, no mérito, sustenta a regularidade do montante considerado como lucro disponibilizado no exterior na apuração do Lucro Real, e a comprovação de todos os rendimentos oferecidos à tributação, correspondentes às retenções na fonte sobre receitas de prestação de serviços.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sergio Magalhães Lima, Relator.

O recurso é tempestivo, pois, embora a ciência do acórdão recorrido tenha sido realizada no dia 01/11/2018, quinta-feira, o dia 05/11/2018 representa o termo inicial da contagem do prazo recursal em razão do feriado nacional do dia 02/11/2018, sexta-feira. Os demais requisitos de admissibilidade do recurso também foram atendidos, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Diante dos registros ora trazidos em relatório, com a notícia de que em decorrência da decisão acerca da adição de lucros no exterior ao Lucro Real, bem como da alteração de “imposto a restituir” para “imposto a pagar”, fora lavrado auto de infração com impugnação apresentada no processo nº 10875.721953/2018-15, manifesto meu entendimento no sentido de que considero o presente processo, ora em julgamento, o processo principal, não havendo motivo, portanto, para propositura ao Colegiado da conversão do julgamento do recurso em diligência para promoção da vinculação dos processos.

Nesse sentido, prosseguirei a análise das questões aqui trazidas.

Preliminarmente, argui a Recorrente nulidade do despacho decisório em função da ausência de exposição das razões que levaram à majoração da base de cálculo do imposto devido no que tange aos lucros apurados no exterior. Afirma que *“a mera citação de dispositivos legais não pode servir como motivação para o despacho decisório, sendo indispensável a indicação das razões que justificariam o procedimento adotado pelas D. Autoridades Fiscais”*. Extraí-se o seguinte excerto do referido despacho:

"26. Na planilha 'Lucros Disponibilizados no Exterior', constante no arquivo 'doc. 02 — Resumo Lucros Exterior.xlsx', anexado à folha n.º 113, foi informada a composição da base de cálculo valor R\$ 28.780.860,87 do imposto de renda pago no exterior, na qual verifica-se no ano-calendário de 2013 **o uso de prejuízos fiscais, prática não permitida, conforme disposto no art. 4º e no §17 do art. 14 da Instrução Normativa SRF n.º 213, de 07 de outubro de 2002, e o disposto no art. 25 e parágrafo 50 do art. 25 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.**" (grifei)

Apresenta normativos e jurisprudência que entende subsidiar seu argumento de nulidade.

Contudo, rechaço a preliminar suscitada por entender que a motivação da decisão, baseada na não aceitação de prejuízos fiscais na consolidação da apuração dos resultados das controladas no exterior, embora sucinta, resta clara, especialmente reforçada pelos dispositivos normativos aludidos, apresentando um completo sentido, ao contrário do que procura afirmar a Recorrente.

Assim, não vislumbro preterição ao direito de defesa, questão que constitui o principal argumento de nulidade que se levanta diante de uma decisão não fundamentada à luz do art. 59 do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Afasto, portanto, a preliminar suscitada.

No mérito, inicialmente, verifica-se que no recurso não há questionamento contra a glosa de parcelas referentes a ganhos líquidos em operações em bolsa (código de retenção 5557), no valor de R\$ 60,79.

Quanto à glosa do imposto retido sobre a receita de serviços prestados (código de retenção 1708), no valor de R\$ 12.392,11, a Recorrente informa que cometeu equívocos no preenchimento de sua DIPJ, sendo o mais significativo o registro de determinadas receitas de prestação de serviços, no montante de R\$ 803.440,88, mais precisamente na linha referente a receitas de vendas de produtos (linha 3), quando deveria efetuá-lo na linha 5 ("Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno"). Por esse motivo fora identificado tão-somente o valor de R\$ 1.473.353,61 nessa linha, em vez de R\$ 2.276.794,49. Vejam-se os seguintes excertos do recurso:

54. A D. Autoridade Fiscal verificou que na DIPJ apresentada pela Recorrente foi indicado como "Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno" (Linha 05) o montante de R\$1.473.353,61, o que equivaleria a uma retenção de R\$22.103,03

(R\$1.473.353,61 x 1,5%), ou seja, o valor efetivamente tributado pela Recorrente a título de serviços prestados teria sido inferior ao valor declarado (R\$2.276.794,49) para a composição do crédito de saldo negativo.

55. Ao revisar a sua apuração fiscal a Recorrente verificou que havia cometido dois equívocos: (i) realizou o lançamento contábil de três notas fiscais em 2013, que deveriam ter sido lançadas em 2012, de acordo com o regime de competência e (ii) se equivocou ao informar na linha 05 ("Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno") da sua DIPJ somente o montante de R\$1.473.353,61.

56. Com relação ao item "(ii)", em que pese a Recorrente tenha informado um valor inferior na linha 05 da DIPJ, o restante da receita de prestação de serviços (R\$803.440,88) não deixou de ser tributada, esta apenas foi lançada na linha 03 da DIPJ, como "Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno", ou seja, trata-se de mero erro de preenchimento de obrigação acessória. Confira-se a ficha 06A da DIPJ:

CNPJ 43.201.151/0001-10		DIPJ 2014 Ano-calendário 2013 Pag. 7 de 511	
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral			
Discriminação			Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos			170.858.696,34
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.			177.506,10
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno			1.891.567.083,27
04.Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno			17.420.340,52
05.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno			1.473.535,61
06.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo			0,00
07.Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas			0,00
08.Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis			0,00
09.Receita da Atividade Rural			
10.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.			9.998.112,80
11.(-)ICMS			271.766.183,71
12.(-)Cofins			143.321.287,69
13.(-)PIS/Pasep			31.063.854,82
14.(-)ISS			84.423,57
15.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços			0,00
16.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES			1.625.263.299,25

Acrescenta a Recorrente que embora já tenha juntado aos autos planilha elaborada com base no seu Livro Razão e ainda com todos os saldos contábeis que compuseram a linha 03 da DIPJ, a instância de piso entendeu que os documentos não comprovariam o erro, razão pela qual apresenta nova planilha extraída diretamente do bloco de registros de sua Escrituração Contábil Digital (ECD). Entende que a documentação ora trazida comprova o erro alegado, mas que caso assim não se entenda, solicita "*a realização de diligência a fim de verificar o quanto alegado/comprovado*". Confirmam-se as seguintes passagens:

57. A Recorrente já juntou à manifestação de inconformidade (a) planilha, elaborada com base do seu Livro Razão, com os lançamentos contábeis das receitas de prestação de serviços auferidas no ano de 2013 e sujeitas à retenção de Imposto de Renda na fonte, no montante de R\$2.276.794,49 e (b) planilha com todos os saldos contábeis que compuseram a linha 03 da DIPJ, no valor total de R\$1.891.567.083,27, com destaque para as contas onde as notas fiscais de serviços foram contabilizadas.

58. Considerando que a D. DRJ entendeu que os documentos apresentados não comprovam "que as receitas de prestação de serviços (supostamente) não oferecidas à tributação compõem parte do montante da linha 03 da ficha 06 A da DIPJ 2014", a Requerente apresenta nova planilha (Doc_Comprobatorio001), extraída diretamente do

bloco I250 do SPED Contábil (Escrituração Contábil Digital), das contas 065.065.0650000.1291623.000.11103.0000, 065.031.0310000.1791000.000.11103.0000, 065.196.1960000.1791000.000.11103.0000 e 065.195.1950000.1791000.000.11103.0000, nas quais estão lançadas as receitas de prestação de serviços.

59. E, as referidas contas contábeis estão indicadas na aba "Linha 03 - Ficha 06", que lista todas as contas contábeis que integraram a rubrica de "Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno".

59.1 Destaca-se que as informações constantes na planilha anexa podem ser confirmadas pelas DD. Autoridades Fiscais mediante simples consulta ao SPED contábil transmitido pela Recorrente para o período em discussão.

60. Ante o exposto, resta comprovada que os rendimentos foram integralmente oferecidos à tributação pela Recorrente, devendo o v. acórdão recorrido também ser reformado quanto a este ponto.

61. Entende a Recorrente que trouxe aos autos documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa, contudo, caso assim não se entenda, a Recorrente requer a realização de diligência a fim de verificar o quanto alegado/comprovado.

Eis a manifestação do voto condutor da decisão recorrida sobre a planilha inicialmente elaborada:

O documento anexado não constitui prova, mas trata-se de planilha relativa a lançamentos contábeis na conta de receita de venda de mercadorias e não de receitas de prestação de serviços.

Portanto, por meio do documento anexado aos autos trazido pela requerente não ficou comprovado que as receitas de prestação de serviços não oferecidas à tributação compõem parte do montante da linha 03 da ficha 06 A da DIPJ 2014.

Após a análise da nova planilha apresentada, verifico que não foram trazidas as provas necessárias para que se confira certeza ao fato de que as receitas registradas como originadas “de vendas”, no valor total de R\$ 803.440,88, constituem realmente receitas de serviços erroneamente contabilizadas, pois apesar do total caracterizar um indício provável da ocorrência de erro, é na comprovação da atividade realizada, “serviço”, e não “venda”, que se poderá conhecer a real natureza dos rendimentos.

Dessa forma, de nada adianta a confecção de planilhas se não forem acompanhadas das notas fiscais que revelam a exata natureza da realização da atividade de prestação de serviços, especialmente porque, no caso em tela, houve erro na contabilização! Veja-se que caso fossem corretamente registrados os valores nas linhas devidas, ainda assim seria possível à administração tributária solicitar a apresentação das notas fiscais a fim de realizar a exata conferência da informação prestada em DIPJ, com base no disposto no art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/77 a seguir reproduzido:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Não assiste, portanto, razão à Recorrente nessa questão, devendo ser mantida a glosa de IRRF no valor de R\$ 12.392,11.

Em relação à adição efetuada ao Lucro Real, no valor de R\$ 56.605.144,69, que, somada à glosa de IRRF, no valor de R\$ 12.452,90 (R\$ 12.392,11 + R\$ 60,79), resultou na glosa total do saldo negativo no montante de R\$ 10.588.667,27, verifico que autoridade fiscal não admitiu o aproveitamento dos prejuízos fiscais apurados pela controlada direta da Recorrente na Holanda, e pelas empresas investidas por essa controlada para consolidação dos resultados a serem acrescidos à base de cálculo da Recorrente.

Assim, apenas os lucros apurados pelas demais controladas indiretas da empresa holandesa foram considerados para fins de tributação, uma vez que a autoridade fiscal entendeu que o uso de prejuízos fiscais constituiria prática não permitida, consoante o disposto no art. 4º e no § 17 do art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, e o disposto no art. 25 e seu parágrafo 5º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

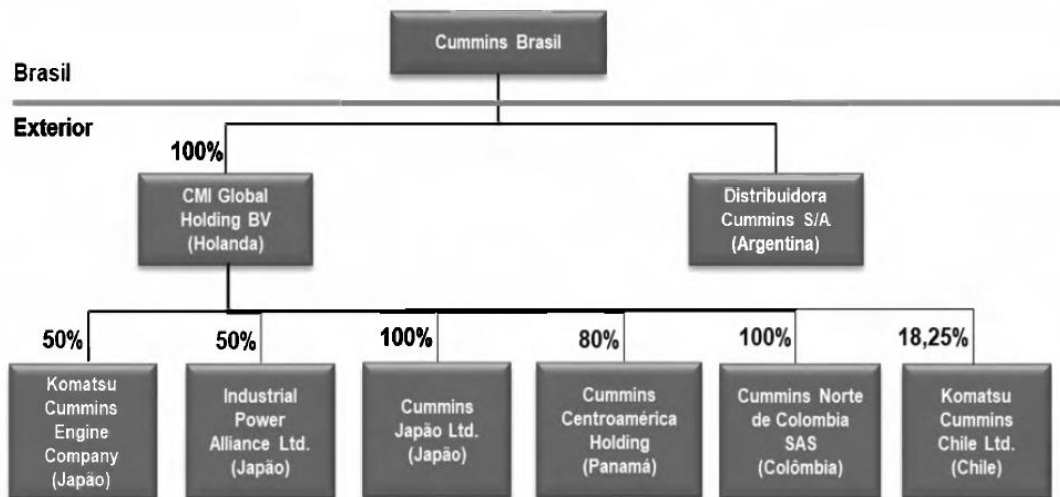
Por sua vez, a Recorrente defende a consolidação total dos resultados negativos e positivos das empresas controladas e coligadas indiretas na sua controlada holandesa (consolidação vertical), com base no comando do § 6º da Instrução Normativa (IN) nº 213/2002, *verbis*:

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

.....

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

De forma didática, ilustra a estrutura societária do grupo econômico e apresenta os resultados das investidas da controlada direta holandesa, e das demais empresas investidas indiretas:



LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR - 2013

Cummins Japan Ltd.	Japão	15.984.499,71
Komatsu Cummins Engine Company ("KCEC")	Japão	(4.418.367,66)
Industrial Power Alliance ("IPA")	Japão	3.953.799,99
Cummins Norte de Colombia SAS ("CNC")	Colômbia	(6.651.444,26)
Komatsu Cummins Chile Limitada y Filiales (KCC)	Chile	61.059.909,27
Cummins Centroamérica Holding, S de RL (JV Panamá)	Panamá	(3.157.335,67)
CMI Global Holding BV	Holanda	(42.377.997,10)
Consolidação Holanda		24.393.064,28

Por meio da ilustração acima, verifica-se que o valor adicionado à base de cálculo da Recorrente, no total de R\$ 56.605.144,69, é composto pelo prejuízo apurado pela sua controlada direta, CMI Global Holding BV, no valor de R\$ 42.377.997,10, somado aos demais prejuízos apurados pelas empresas investidas por essa controlada (Komatsu Cummins Engine Company, Cummins Norte de Colômbia SAS, Cummins Centroamérica Holding), que perfazem o montante de R\$ 14.227.147,59.

Conhecidos os fatos, passa-se à análise da possibilidade ou não da consolidação de todos os resultados na controlada direta holandesa para fins de apuração do imposto devido pela Recorrente, e, por conseguinte, de seu saldo negativo.

Ao examinar a presente questão, a turma julgadora *aquo* trouxe excerto da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão 9101-003.169, em cujo voto o relator manifestou seu entendimento de que os lucros das controladas e coligadas indiretas devem ser tributados pela empresa brasileira de forma individualizada:

Acórdão n.º 9101003.169 - 1ª Turma

(...)

A legislação autoriza a apuração dos lucros nas controladas no exterior, diretas ou indiretas, na controladora do Brasil, na medida da participação societária que a controladora possuir em cada uma das controladas diretas ou indiretas. Por exemplo, estrutura no qual a empresa A (Brasil), controla a empresa B (exterior), e empresa B, controla empresas no exterior C, D e E, não haveria óbice para que os lucros de B, C, D, e E sejam considerados diretamente na empresa A.

Vale transcrever novamente o art. 25, § 2º, inciso II:

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.

(...)

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

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

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

(...)

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada; (grifei).

Por sua vez, o art. 16 da Lei nº 9.430, de 1.996, consolida o procedimento:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

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

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§ 1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real. (...) (grifei)

Ora, os lucros serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, e considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada.

E, precisamente sob a perspectiva da legislação tributária (art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995 e 16 da Lei n.º 9.430, de 1996), e da legislação dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei n.º 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), deve ser analisado o art. 1.º da INSRF n.º 213, de 2002.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Trata-se do escopo do § 6.º, ao predicar que os resultados obtidos por essas sucursais, filiais, controladas e coligadas, por meio da participação em outra pessoa jurídica,

cujo vínculo seja de qualquer natureza, também devem ser considerados para efeitos de tributação.

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

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

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

*No segundo caso, fala-se em **consolidação, no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada**, dos resultados auferidos mediante participações societárias de qualquer tipo, ou seja, referem-se a todos os outros resultados que não digam respeito aos lucros de controladas ou coligadas decorrentes do MEP e aos lucros de filiais e sucursais.*

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(..)

Ao fim, conclui a instância de piso que apenas os lucros das controladas indiretas devem ser adicionados ao lucro líquido da Recorrente, sendo vedada a consolidação do prejuízo da controlada direta holandesa com os resultados das suas empresas investidas ao entendimento de que “o mandamento do §6º que prega a consolidação de valores alcança apenas os

resultados que não estão abrangidos no §5º, resultados auferidos pelos demais investimentos e outras fontes de receita, como por exemplo, de natureza financeira”. Vejam-se as seguintes passagens da decisão recorrida:

Nesse sentido, entende-se que os lucros auferidos nas controladas diretas e indiretas devem ser apurados individualmente.

O §5º do primeiro parágrafo da IN é cristalino em afirmar que os lucros das controladas (diretas ou indiretas), coligadas, filiais e sucursais no exterior serão adicionados ao lucro líquido da controladora, da investidora e da matriz no Brasil, de forma individualizada, vedada a consolidação de valores.

Por outro lado, o §6º do artigo 1º da Instrução Normativa SRF n.º 213/02 não convalida a consolidação vertical entre controladas e controladora, na verdade o dispositivo refere-se aos resultados obtidos por essas sucursais, filiais, controladas e coligadas, por meio de **participação em outra pessoa jurídica, cujo vínculo seja de qualquer natureza.**

Portanto, o mandamento do §6º que prega a consolidação de valores alcança apenas os resultados que não estão abrangidos no §5º, resultados auferidos pelos demais investimentos e outras fontes de receita, como por exemplo, de natureza financeira.

Peço vênia, contudo, para discordar do entendimento ora exposto, pois me parece claro que a melhor interpretação do § 6º do art. 1º da IN SRF nº 213/2002 conduz ao entendimento de que os resultados “*auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária*” constituem-se também de lucros e prejuízos auferidos por controladas/coligadas (leia-se indiretas) que serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada (leia-se direta) para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Penso que uma Instrução Normativa ou qualquer ato administrativo deve ser interpretado de forma o mais literal possível como forma de se buscar segurança jurídica, motivo pelo qual se torna um desafio e uma obrigação do ente estatal a elaboração de uma redação clara e direta. Generalidades nos textos desses atos devem ser evitadas, pois a finalidade é a de se detalhar com maior precisão o conteúdo de determinada lei.

Diante da literalidade do texto da IN SRF nº 213/2002 não vejo expressa indicação sobre a tributação dos lucros das controladas ou coligadas indiretas no exterior, o que poderia até ser dispensável, embora não recomendável, diante da interpretação de que o conteúdo do art. 16 da Lei 9430/96, ao tratar de controladas e coligadas, objetivasse atingir não somente as diretas, como também as indiretas, dado o caráter abstrato da norma legal.

Nada obstante, note-se que é utilizado no texto do parágrafo 6º do art. 1º da IN nº 213/2002 a expressão “*participação societária, ainda que indiretamente*”, expressão esta que poderia também ser aproveitada, com pequenas alterações, no corpo da redação do parágrafo 5º do mesmo artigo, e que poria termo à eventual dúvida acerca da tributação individualizada dos lucros das indiretas. Para ilustrar, veja-se como ficaria a redação deste parágrafo com a alteração sugerida:

*§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os **lucros** serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de **forma individualizada**, por filial, sucursal, controlada ou coligada, **inclusive os decorrentes de participação societária indireta**, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam*

localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa

Contudo, ao ser empregado no texto do citado parágrafo 6º o termo “resultados” sem especificar que neles **não** estariam inclusos os lucros e prejuízos das controladas e coligadas indiretas, entendo que, ao contrário da tese da necessária individualização dos lucros em nível indireto de controle, a Instrução Normativa termina por confirmar tese contrária, com permissivo para consolidação de todos os resultados das indiretas.

É de se ressaltar que caso realmente se entendesse pela tributação individualizada do lucros das indiretas, caberia à IN SRF n.º 213/2002 ou a outro normativo específico tratar os efeitos reflexos dos lucros das controladas indiretas nas diretas a fim de se evitar a dupla tributação do lucro, efeitos estes que normalmente são eliminados quando da consolidação de resultados e de balanços.

Nesse sentido, entendo que a possibilidade de individualização dos lucros das controladas indiretas para fins de tributação no Brasil, consoante as disposições normativas vigentes em 2013, somente se tornaria admissível ante situações de interposta pessoa, normalmente uma *holding company* sem substância empresarial, inserida na estrutura como veículo para compensação de prejuízos de determinadas controladas/coligadas transformadas em indiretas com lucros de demais empresas na mesma camada horizontal da “nova” estrutura.

Na espécie, não houve qualquer comprovação de que haveria interposição de pessoas, ou mesmo *treaty shopping*, que atrairia discussão mais aprofundada sobre o tema. Logo, afastadas tais situações, entendo que a melhor interpretação da IN SRF 213/2002 é aquela que atribui tratamento distinto às controladas ou coligadas diretas, no que se refere à individualização do lucro conforme tratamento conferido pelo §5º do art. 1º, daquele conferido às indiretas, que permite a consolidação dos seus resultados (lucros e prejuízos) nas investidas diretas segundo teor do § 6º do art. 1º.

Nesse sentido reproduz-se a seguinte ementa do acórdão n.º 1302-004.187, referente à sessão de julgamento de 10 de dezembro de 2019:

LUCROS NO EXTERIOR. ALCANCE DAS CONTROLADAS E COLIGADAS INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO.

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

Note-se, ainda, que somente após a edição da Lei n.º 12.973/2014 passou-se a exigir contabilização individualizada dos resultados das controladas indiretas (art. 76 da Lei) de forma a se permitir computar na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada indireta, domiciliada no exterior, equivalente aos lucros por ela auferidos (art. 77 da Lei). Confira-se:

Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos **lucros ou prejuízos auferidos pela própria**

controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

.....

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

Por fim, há que se também esclarecer que o art. 4º da IN nº 213/2002, um dos fundamentos normativos trazidos no Despacho Decisório para não se considerar o aproveitamento dos prejuízos das controladas, apenas se aplicaria à hipótese nele prevista se o resultado final da consolidação na controlada direta resultasse em valor negativo (prejuízo).

Por tais motivos, entendo que assiste razão à Recorrente sobre essa questão.

Dessa forma, com base nas razões de decidir sobre as duas questões postas, deve ser reconhecido o crédito, no valor de R\$ 10.576.214,37, resultante do saldo negativo do ano de 2013, declarado por CUMMINS DO BRASIL LTDA, no valor de R\$ 10.588.667,27, deduzido do valor glosado à título de IRRF, correspondente a R\$ 12.452,90.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reconhecer o crédito de saldo negativo no valor de R\$ 10.576.214,37, e homologar as compensações declaradas em PER/DCOMP até o limite do crédito ora reconhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sergio Magalhães Lima

