

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

<b>PROCESSO</b>	<b>10875.720727/2018-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.029 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	CUMMINS BRASIL LIMITADA

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS INDIRETAS. IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DIRETA EM FACE DA NECESSIDADE DE CONSOLIDAÇÃO.

Os resultados auferidos por intermédio de investimentos indiretos em pessoas jurídicas sediadas no exterior serão consolidados, no balanço da controlada, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da investidora (beneficiária) no Brasil.

Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada, devendo ser aplicável a dita “consolidação vertical”.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por dar provimento.

*Assinado Digitalmente*

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

*Assinado Digitalmente*

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial (fls. 1.401/1.429) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1302-006.406** (fls. 1.385/1.398), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

### **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.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial, sustentando que o entendimento que prevaleceu diverge do que restou decidido nos Acórdãos nºs **101-97.070** e **9101-003.088**.

Despacho de fls. 1.433/1.443 admitiu o Apelo apenas com base no *segundo paradigma*, nos seguintes termos:

(...)

A Recorrente alega divergência a respeito da matéria **possibilidade de se tributar diretamente o lucro das controladas indiretas na forma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, sendo desnecessária a consolidação dos resultados das controladas diretas e indiretas para determinação do lucro tributável na controladora brasileira.**

Para esta matéria, indicou-se como paradigmas o acórdão nº 101-97.0701 (da 1ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes) e o acórdão nº 9101-003.088 (1ª Turma da CSRF) que constam do sítio do CARF e não foram reformados.

Os referidos paradigmas foram assim ementados, no essencial:

1º Paradigma – Ac. nº 101-97.070:

(...)

2º Paradigma – Ac. nº 9101-003.088:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

ART. 74 DA MP Nº 2.15835, DE 2001. TRATADO BRASIL LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERAÇÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

CONTROLE DIRETO E INDIRETO. LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA.

A legislação societária permite a construção de estruturas conforme a necessidade do grupo econômico e tutela pela transparência das informações da rede de empresas mediante métodos de avaliação de investimentos (MEP) e consolida institutos para o exercício do poder e controle de cada ente empresarial. Nesse contexto, o controle pode ser exercido de maneira direta ou indireta, pois o que importa é o poder dos investidores para deliberar sobre o destino dos negócios do grupo.

APURAÇÃO DOS LUCROS E OUTROS RESULTADOS NO EXTERIOR.

**O art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, com base na legislação tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e na legislação empresarial dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), estabelece procedimentos para apurar os lucros de controladas e coligadas e resultados de outras participações societárias. O rito previsto nos §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da instrução normativa operacionaliza a**

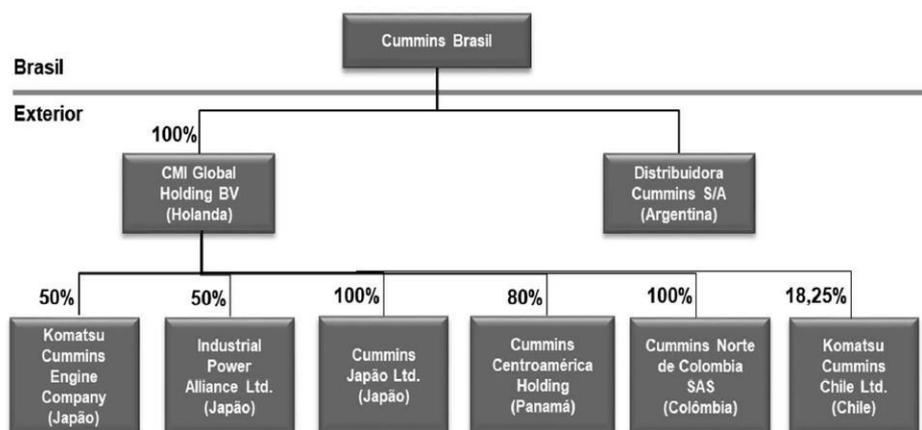
apuração dos lucros (1) das controladas no exterior (diretas ou indiretas), que serão adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil, (2) das coligadas, que serão adicionados ao lucro da investidora, e (3) das filiais e sucursais que serão adicionados ao lucro líquido da matriz no Brasil, que será, para os três casos, considerado de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores. O § 6º dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos. (Destacou-se).

(...)

#### **Análise do primeiro Paradigma (Ac. nº 101-97.070)**

Contexto fático do acórdão recorrido e do primeiro paradigma em termos de controle acionário das controladas diretas e indiretas no exterior

Controle Acionário das controladas no exterior – Ac. Recorrido



#### **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)
<b>Consolidação Holanda</b>		<b>24.393.064,28</b>

(...)

Portanto, afasto este 1º primeiro paradigma (Ac. nº 101-97.070) por não estar apto a configurar uma divergência em face da falta de similitude fática entre os julgados confrontados.

**Análise do 2º Paradigma - Ac. nº 9101-003.088**

Em primeiro lugar assinale-se, como consignou a Recorrente, não há possibilidade de anacronismo entre os acórdãos confrontados, na medida em que os fatos geradores foram anteriores à Lei n. 12.973/2014 e posteriores a 2002, quiça fazendo-se alusão a IN 213/2002 referidas em ambos os acórdãos confrontados.

Outrossim, diferente do 1º paradigma, neste outro caso paradigmático aspectos dissonantes tais como a acusação de “**abuso de tratado**” não compareceu, sendo a divergência bastante patente e focada na temática proposta como divergente pela Recorrente, a envolver a desnecessidade de consolidação dos resultados das controladas diretas e indiretas para determinação do lucro tributável na controladora brasileira.

Nesse caso, diferente do que se deu no paradigma anterior, houve aqui também o enfrentamento direto da questão relacionada à desnecessidade da denominada “consolidação vertical”, fazendo-se inclusive referências explícitas às disposições do §§ 5º e 6º do art. 1º da IN 213/2002, procurando uma coerência lógica entre eles, e dessa forma declinando em relação ao § 6º, da referida IN, um entendimento completamente oposto ao abraçado pelo acórdão recorrido.

A própria ementa do 2º paradigma, que bem representa o seu voto condutor deixa isso bem claro:

(...)

Em resumo, enquanto o acórdão recorrido entende que inexistente previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora no Brasil, dependendo para isso da prévia consolidação desses resultados no balanço da controlada direta, por outro lado, o 2º paradigma abraça entendimento no sentido de que as normas legais e infralegais alcançam igualmente as controladas diretas e indiretas sem necessidade de se fazer a consolidação de resultados das controladas indiretas nas diretas.

Para além disso, no caso específico deste 2º paradigma, esta 1ª Turma da CSRF, recentemente, na sessão de 1 de fevereiro de 2023, admitiu, a unanimidade, o referido paradigma para fins de comprovar a divergência relacionada a situação fática nos mesmos moldes da versada nos presentes autos, por meio do mesmo **Ac. 9101-006.449**, já referido alhures, da Relatoria do I. Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, cujos trechos relevantes que levaram ao conhecimento deste 2º paradigma são destacados a seguir:

(...)

Pelo exposto, proponho que esta matéria seja admitida a referida arguição de divergência, mas apenas por meio do 2º paradigma (Ac. nº 9101-003.088).

(...)

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 1.451/1.468).  
Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e, ao contrário do que sustenta a parte recorrida, atendeu os demais requisitos de admissibilidade.

A propósito, e conforme bem expôs o despacho de admissibilidade, o referido *segundo paradigma* (Acórdão nº **9101-003.088**) inclusive já foi considerado, por esta C. Câmara de Julgamento, como hábil a caracterizar a divergência da presente matéria por ocasião do **Acórdão nº 9101-006.449**, julgado nesse ponto à unanimidade de votos, em sessão de 01/02/2023<sup>1</sup>.

Tendo isso em vista, e por concordar com a conclusão do juízo prévio de admissibilidade, o recurso especial deve ser conhecido.

### Mérito

A controvérsia diz respeito à necessidade ou não de consolidação dos resultados auferidos por investidas indiretas no balanço da controlada direta, para fins de definição da base de cálculo da tributação em bases universais (TBU).

Trata-se de matéria conhecida e que conta com decisões proferidas por esta E. 1ª Turma da CSRF na mesma linha do acórdão recorrido.

Mais precisamente, e conforme já relatado, esse tema foi julgado em sessão de 01/02/2023, resultando no **Acórdão nº 9101-006.449**, o qual, por maioria de votos, mostrou-se favorável à “tese da consolidação vertical”.

De acordo com o voto vencedor, de autoria do ex. Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca e que por mim foi acompanhado:

(...)

E, de fato, ao nos debruçarmos sobre o regramento contido na prescrição regulamentar em questão, não é possível alcançar-se uma leitura que não aquela que, literalmente, se encontra ali exposta:

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

<sup>1</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

(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.

Não há, aqui, tergiversações possíveis acerca do conteúdo desta prescrição. O § 6º, acima reproduzido, vejam bem, não faz ressalvas, restrições ou apontamentos quanto a natureza dos resultados a serem consolidados. Estes, quando observados por entidades indiretamente controladas, serão consolidados no balanço da investida direta, a fim de que, inclusive, se evite possíveis exigências dúplices sobre tais lucros.

Notem que, particularmente, no paradigma de nº 9101-003.088, assentou-se a ideia de que o parágrafo 6º em questão se destinaria a proceduralizar a tributação do que chama de “*lucros residuais*” tais como, v.g., os resultados advindos de aplicações financeiras. E esta interpretação, por sua vez, decorreria do exame daquilo contido no § 5º do art. 1º deste mesmo diploma regulamentar, que, assim, rezava:

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

Segundo o Colegiado que prolatou aquela decisão, a interpretação pretendida pelo acórdão recorrido encerraria a criação de uma segunda hipótese de incidência, mormente porque o § 5º, acima, já vedaria, inclusive, a consolidação dos valores percebidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas. Mas este preceptivo não faz a ressalva que o § 6º faz; ele não trata da participação indireta, limitando-se, em verdade, a reproduzir o que os artigos 25 da Lei 9.249/95 e 16 da Lei 9.430/96 já dispunham.

Todavia, estas leis nada dizem sobre a proceduralização da tributação das empresas indiretamente controladas. O que a IN fez, a partir do § 6º, foi, precisamente, instrumentalizar o fisco a fim de permitir a tributação dos resultados das investidas indiretas sem que se operasse, como já destacado, eventual *bis in idem*.

E, vale frisar, a exigência dúplice, factivamente, poderá ocorrer, caso não se proceda à consolidação anteriormente referida. Isto porque, para que isso não se suceda, seria preciso se conhecer o tratamento dado pela legislação estrangeira a tais resultados, inclusive quanto ao momento de sua tributação. Como os regramentos nacionais não conseguem antever as regras de incidência dos países em que tais investidas estão localizadas, poder-se-ia exigir o IR e a CSLL sobre os aludidos valores, antecipadamente, e, em momento subsequente, em razão de regras estrangeiras específicas, se verificar um novo impacto no resultado da controlada direta. Neste passo, as exações acima incidirão sobre os lucros das indiretas e, subsequentemente, sobre o resultado da direta, já impactado pela variação positiva observada nas suas controladas.

E a premissa adotada pelo acórdão de nº 9101-003.088 é sofisticada, *rogata maxima venia*, justamente por presumir as regras de incidência preconizadas pela legislação alienígena: não é possível antecipar, sem se debruçar sobre as respectivas regras de incidência

preconizadas pelas leis estrangeiras, o que se sucederá quanto aqueles lucros (e nem seria admissível fazer-se tal exame, a luz do que dispõe o art. 25, § 7º, da Lei 9.249/95).

Outrossim, e objetivamente quanto a alegação de que o § 6º se destinaria ao regramento da exigência apenas de lucros residuais, estar-se-ia diante de claro criacionismo porque, repise-se, este preceptivo não faz tal ressalva.

Agora, se ele desbordou os limites das leis que ele objetivou regulamentar, isto é outra questão. É inegável que os julgadores deste CARF podem considerar a ilegalidade das normas regulamentares expedidas pela Receita, mas os auditores fiscais estão, a elas, vinculados. E estes auditores, responsáveis pelo lançamento, não podem, até mesmo por força do princípio hierárquico, desconsiderá-las.

O § 6º do art. 1º da IN 213/02 tem nítido caráter instrumental e objetiva, precisamente, regulamentar a exigência do IR da CSLL sobre os resultados percebidos pelas investidas indiretas, situação não abarcada, em absoluto, pelas disposições do § 5º, que versa, apenas, sobre a tributação dos lucros das controladas, coligadas ou sucursais nas quais o contribuinte tenha participação direta. Outro entendimento, importaria na desconsideração da expressão “resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica” – não existem palavras ou expressões inúteis na lei (ou, mais especificamente, na regra infralegal).

Correta a decisão recorrida neste ponto. Sem a consolidação determinada pelo § 6º, o lançamento não pode ser mantido, sendo impossível, inclusive, que as autoridades julgadoras se façam substituir à autoridade fiscal para efetuar semelhante procedimento (pena de se inovar o próprio ato de lançamento).

Esse entendimento, ressalte-se, também prevaleceu no Acórdão nº **9101-006.784**<sup>2</sup>, assim ementado, de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

(...)

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 indireta.

Nesse sentido, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

<sup>2</sup> Sessão de 06 de novembro de 2023. Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Luciano Bernart e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Matéria julgada por maioria de votos. Vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

**Conclusão**

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Henrique Marotti Toselli**