



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720036/2020-12
ACÓRDÃO	1101-001.413 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO BRADESCO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM A LEI 12.973/2014. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 18/2013. INTERPRETAÇÃO

No caso de lucros apurados por controladas no exterior, não há falar-se que o art. 7º da convenção modelo da OCDE seria uma norma de bloqueio à tributação do IRPJ e CSLL; porquanto a matéria tributável pela Lei nº 12.973/2014 é o acréscimo patrimonial - lucro auferido no exterior - da empresa residente no Brasil e não da empresa residente no exterior.

A administração tributária brasileira - Receita Federal - que participou das negociações dos Tratados com vistas a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atingisse os objetivos tanto do Brasil quanto do outro Estado, é mesma que se pronuncia na Solução de Consulta nº 18 Cosit, de 2013, e explicita que a interpretação da regra negociada com outro Estado é no sentido de que: i) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; ii) a hipótese não é de tributação dos lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas dos lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros.

Não seria razoável que a administração tributária brasileira negociasse o teor do Tratado com outro Estado de uma forma e o interpretasse de forma diversa no âmbito interno, ainda mais quando essa interpretação é corroborada pela OCDE.

SALDO NEGATIVO. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR SOBRE LUCROS, RENDIMENTOS OU GANHOS DE CAPITAL. COMPROVANTE.

Para efeito de compensação do imposto de renda incidente no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, o documento que comprova o recolhimento ou a retenção do imposto de renda pago no exterior deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país em que houve o recolhimento e pelo Consulado da Embaixada Brasileira, podendo este último ser substituído pela apostila de que trata a Convenção promulgada pelo Decreto nº 8.660/2016.

IMPOSTO RETIDO NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS PAGOS A FILIAL, SUCURSAL OU CONTROLADA NO EXTERIOR.

O imposto de renda retido na fonte no Brasil decorrente de rendimentos pagos à filial, sucursal ou controlada domiciliada no exterior pode ser considerado como imposto pago no exterior desde que seja reconhecida a receita total auferida pela filial, sucursal ou controlada, com a inclusão do imposto retido.

SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES NA FONTE.

Na apuração do saldo negativo de IRPJ, o sujeito passivo poderá deduzir o imposto retido na fonte no Brasil, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo da contribuição.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) em dar parcial provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, para que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pela contribuinte levando em consideração as provas juntadas aos autos, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual, em relação às matérias: a) imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos às controladas no exterior, e b) imposto de renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital (apostila), nos termos do voto do Relator; ii) em negar provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em relação à matéria imposto de renda retido na fonte – Brasil, nos termos do voto do Relator; iii) em negar provimento ao recurso voluntário, por voto de qualidade, em relação à matéria: adições à base de cálculo do IRPJ - impossibilidade de tributação no Brasil dos lucros auferidos por controlada residente em Luxemburgo (art. 7º tratados); vencidos os conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor Efigênio de Freitas Júnior.

Sala de Sessões, em 18 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.4880/4917, contra acórdão da DRJ, efls.4843/4873, que julgou improcedente manifestação de inconformidade, efls.3445/3478, contra despacho decisório que não reconheceu/reconheceu parcialmente direito creditório constante em declaração de compensação, efls. 3436/3437.

O Despacho Decisório analisou o Pedido de Restituição (PER) 00949.77227.160522.1.2.02-8700 – fls. 3433-3435 (valor pleiteado do crédito a ser restituído = R\$ 106.885.149,99), que teve por objeto o direito creditório declarado na DCOMP 36504.10990.150119.1.7.02-5079 (fls 2-118) e utilizado para compensar débitos declarados nessa própria DCOMP e nas listadas a seguir: 42005.91335.150119.1.3.02-5812 15101.29284.161121.1.3.02-9060 40496.26891.140721.1.7.02-2442 25764.49031.181121.1.3.02-0410 38088.61514.140721.1.3.02-6602 27920.90784.151221.1.3.02-3002 40176.51755.130821.1.3.02-5714 38121.35585.301221.1.7.02-3924 36427.76825.190821.1.3.02-3278 13480.99425.301221.1.7.02-5530 14427.67148.170921.1.3.02-8367 42914.86060.301221.1.7.02-5679 01155.94611.141021.1.3.02-1811 09905.51526.130122.1.3.02-5494 37267.46026.191021.1.3.02-2532 12710.01861.190122.1.3.02-0839. Nesse aspecto, o Despacho decisório decidiu deferir parcialmente a restituição informada no PER 00949.77227.160522.1.2.02-8700 no valor de R\$ 7.947.089,32.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido, que bem sintetiza as questões centrais trazidas ao bojo do debate:

1. DOS DESPACHOS DECISÓRIOS

Este processo trata de diversos Per/Dcomp referentes ao crédito de saldo negativo de IRP.1 do ano-calendário de 2017. O direito creditório, no valor original de R\$2.039.148.008,87, foi declarado inicialmente na Dcomp nº 36504.10990.150119.1.7.02-5079 e utilizado para compensar débitos nela declarados e nas Dcomp a seguir relacionadas:

42005.91335.150119.1.3.02-5812	15101.29284.161121.1.3.02-9060
40496.26891.140721.1.7.02-2442	25764.49031.181121.1.3.02-0410
38088.61514.140721.1.3.02-6602	27920.90784.151221.1.3.02-3002
40176.51755.130821.1.3.02-5714	38121.35585.301221.1.7.02-3924
36427.76825.190821.1.3.02-3278	13480.99425.301221.1.7.02-5530
14427.67148.170921.1.3.02-8367	42914.86060.301221.1.7.02-5679
01155.94611.141021.1.3.02-1811	09905.51526.130122.1.3.02-5494
37267.46026.191021.1.3.02-2532	12710.01861.190122.1.3.02-0839

No Despacho Decisório nº 223/2021, do qual a interessada teve ciência em 24/05/2021, foi reconhecido o crédito de R\$1.948.850.219,18 e foram homologadas as compensações declaradas nas Dcomp nº 36504.10990.150119.1.7.02-5079 e nº 42005.91335.150119.1.3.02-5812. Por sua vez, no Despacho Decisório nº 220/2022, foram homologadas as compensações declaradas nas outras Dcomp acima relacionadas, haja vista a suficiência do crédito reconhecido. Depois do envio das Dcomp acima listadas, a interessada transmitiu o Per nº 00949.77227.160522.1.2.02-8700, no qual pleiteou a restituição de crédito no valor original de R\$106.885.149,99. No Despacho Decisório nº 281/2022, a autoridade a quo deferiu a restituição do montante de R\$7.947.089,32, correspondente ao saldo remanescente do crédito reconhecido no Despacho Decisório nº 223/2021, no qual foi efetuada a análise do direito creditório. A autoridade a quo relata que a interessada informou, no registro N630 da ECF, saldo negativo de IRP.1 no montante de R\$2.047.094.853,08:

ECF - Registro N630		Declarado
1	Base de cálculo do IRPJ	678.977.530,61
3	IRPJ a alíquota de 15%	101.846.629,59
4	Adicional	67.873.753,06
15.04	(-) IR pago no exterior pela controlada (art. 87 da Lei 12.973/2014)	309.711.501,74
16	(-) IR pago no exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de capital	9.094.175,84
17	(-) IRRF	224.619.884,13
18	(-) IRRF por Órgãos, Aut. e Fund. federais (Lei 9430/96, art. 64)	45.492,96
21	(-) IR mensal efetivamente pago por estimativa	1.673.344.181,06
23	IRPJ a pagar	-2.047.094.853,08

Acrescenta que, na Dcomp, a interessada informou crédito de R\$2.039.148.008,87 (valor inferior ao informado na ECF), composto pelas parcelas discriminadas a seguir. Ressalta que o crédito passível de reconhecimento está limitado ao valor declarado na Dcomp.

Parcelas do crédito na DCOMP	
IR pago no exterior	310.791.990,92
IRRF	224.670.852,65
Pagamentos por estimativa	1.673.344.181,06

1.1. Dos lucros apurados no exterior A autoridade a quo relata que a interessada informou resultados positivos relativos a filiais e controladas no exterior no montante de R\$1.081.656.177,57, no código 9.05 do registro M300 da ECF relativa ao ano de 2017. Acrescenta que intimou a

interessada a apresentar as demonstrações financeiras das filiais e das controladas no exterior, demonstrativos de cálculo de conversão dos lucros no exterior da moeda local para reais, comprovantes de pagamento e controle de estoques de prejuízo fiscal da filial em Grand Cayman.

1.1.1. Filial em Grand Cayman

A autoridade a quo relata que as demonstrações contábeis auditadas da filial em Grand Cayman apontam lucro líquido de USD 389.937.000,00 que, somado ao imposto de USD 72.389.945,25, resulta em lucro antes do IR de USD 462.487.227,67 (fls. 632, 571 e 859). Acrescenta que, desse valor, foi deduzido o resultado negativo de 2016 no montante de (USD 198.255.413,45) e o resultado negativo da incorporada HSBC Cayman no valor de (USD 8.305.955,33). Relata que, intimada a comprovar os resultados negativos deduzidos na apuração do resultado da filial em Grand Cayman, a interessada apresentou os seguintes documentos:

- demonstrações contábeis auditadas do Banco Bradesco Grand Cayman (fl. 865), em que consta prejuízo no ano-calendário de 2016 de (USD 222.370.000,00);
- ata da reunião extraordinária em que foi aprovada a incorporação da Agência Cayman do HSBC Bank Brasil pelo Bradesco Grand Cayman, o que ocorreu em 07/10/2016 (fls. 1.553);
- controle dos estoques de resultados negativos a compensar pelo Bradesco Grand Cayman, no qual informou resultado negativo da incorporada HSBC Cayman no valor de (USD 8.305.955,23) em 07/10/2016 (fl. 890);
- registro X351 da ECF do HSBC Bank Brasil (Agência Grand Cayman) do ano-calendário de 2015, em que consta apuração de prejuízo de (USD 10.851.384,06) (fl. 975);
- relatórios dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras do HSBC Cayman do ano de 2015 e do 1º semestre de 2016, bem como balancete do Bradesco Grand Cayman de outubro de 2016 em que consta lucro de USD 7.582.827,67, o que resultou em resultado negativo a compensar de (USD 8.305.955,33) (fls. 957, 1.002, 1.599, 1.892).

A autoridade a quo ressalta que o aproveitamento de resultados negativos de períodos anteriores de controladas no exterior está condicionado à declaração de tais valores na ECF do respectivo período, conforme previsto no art. 38 da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014. Informa que, no registro X351 da ECF do ano-calendário de 2017, consta a dedução na filial em Grand Cayman da importância de USD 206.215.159,49, a título de resultados negativos de períodos anteriores. Acrescenta que esse saldo havia sido declarado no registro X354 da ECF referente ao período de 08/10/2016 a 31/12/2016, transmitida em 28/07/2017.

A autoridade a quo relata que a interessada informou que o resultado da filial Grand Cayman apurado em 2016 incluiu o resultado da agência HSBC Cayman: (USD 198.557.198,54) – USD 7.582.827,67 = (USD 190.974.370,87).

Acrescenta que, nos documentos apresentados, verifica-se que o resultado da incorporada em 2016 foi de USD 2.545.428,73. Alega que, considerando-se que os resultados do HSBC Cayman integram os resultados do Bradesco Grand Cayman no ano de 2016, deve ser excluído o valor de USD 2.545.428,73 e não USD 7.582.827,67, o que resulta em prejuízo do Bradesco Grand Cayman em 2016 de (USD 193.218.014,51) a ser compensado em 2017. Assim, conclui que o lucro tributável em 2017 resulta em USD 260.963.257,83 (USD 462.487.227,67 – USD 193.218.014,51 – USD 8.305.955,33) que, convertidos pela taxa de câmbio de 3,3080 de 29/12/2017, correspondem a R\$863.266.456,90.

1.1.2. Banco Bradesco Europa

A autoridade a quo relata que a interessada deixou que adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros disponibilizados no exterior referentes à controlada Banco Bradesco Europa (ou Banco Bradesco Luxemburgo) sob o argumento de que tal conduta encontraria amparo no art. 7º da Convenção Brasil – Luxemburgo para evitar a dupla tributação, promulgada pela Decreto nº 85.051/80. Acrescenta que a interessada foi autuada relativamente aos anos de 2011, 2012 e 2013 (processo nº 16327.720623/2016-25) e adotou o mesmo procedimento no ano-calendário de 2017. Alega que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 alterou o critério temporal da hipótese de incidência prevista na Lei nº 9.249/95 relativamente à distribuição de lucros auferidos por controlada no exterior, passando a considerar tais lucros como disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Destaca que o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade desse dispositivo no julgamento da ADIn nº 2.588/DF. A autoridade a quo sustenta que não há conflito entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, conforme preconizado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2013. Destaca o seguinte trecho:

(...) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e 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. (...)

Assim, conclui que os lucros relativos à controlada Banco Bradesco Europa devem ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora brasileira. Relata que intimou a interessada a apresentar o balancete da controlada referente ao ano-calendário de 2017 e o demonstrativo de conversão dos lucros em moeda estrangeira para reais.

Informa que os documentos apresentados demonstram lucro apurado após impostos de USD 24.865.863,00 e impostos sobre o lucro de USD 1.154.479,00 (fls. 2.032 a 2.070), o que resulta no lucro antes do IR de USD 26.020.342,00 que, convertido pela taxa de câmbio de 3,3080, resulta em lucro de R\$86.075.291,34, que deve ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

1.1.3. Totalização dos lucros no exterior

A autoridade a quo informa que apurou lucros no exterior a tributar no montante de R\$1.185.702.369,72, a partir das demonstrações financeiras das

filiais e controladas:

	(A)	(B)	(C)	(D) = (A) - (C)	(E)	(F) = (D) X (E)
	Lucro antes do IR (moeda original)	fls.	Prejuízos Acumulados anos anteriores	Lucros no exterior a tributar (moeda original)	Taxa de câmbio	Lucros no exterior a tributar (Reais)
Grand Cayman Branch	462.487.227,67	832 e 859	201.523.969,84	260.963.257,83	3,3080	863.266.456,90
New York Branch – USA (1)	61.159.968,89	1512 e 1852		61.159.968,89	3,3080	202.317.177,09
Bradesco Argentina S/A	97.331.257,58	691 e 859		97.331.257,58	0,1755	17.081.635,71
Bradesco Securities INC - USA	3.543.969,00	745		3.543.969,00	3,3080	11.723.449,45
Bradesco Securities UK Limited	436.505,00	784		436.505,00	4,4714	1.951.788,46
Cidade Capital Markets	628.000,00	1871		628.000,00	3,3080	2.077.424,00
Bradesco Securities Hong Kong	365.522,00	804		365.522,00	3,3080	1.209.146,78
Bradesco Europa (2)	26.020.342,00	2032 e 2070		26.020.342,00	3,3080	86.075.291,34
					Total	1.185.702.369,72

(1) 61.159.968,89 = 34.144.735,14 + 27.015.233,75 (vide fls. 859, 1512 e 1852)

(2) 26.020.342,00 = 24.865.863,00 + 1.154.479,00

Alega que a interessada informou, na ECF, lucros no exterior no montante de R\$1.081.656.177,11, devendo ser adicionada a diferença de R\$104.046.192,61 na apuração do lucro real, conforme demonstrativo abaixo

	M300- Demonstração do Lucro Real	Contribuinte ECF AC 2017	Apuração feita no despacho decisório	Diferença
1	Lucro Líquido antes do IRPJ	5.702.685.056,13	5.702.685.056,13	
92	SOMA DAS ADIÇÕES	65.678.156.289,22	65.782.202.481,83	-104.046.192,61
200	SOMA DAS EXCLUSÕES	70.410.873.444,48	70.410.873.444,48	
201	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS	969.967.900,87	1.074.014.093,48	-104.046.192,61
202	(-) Compensação de prejuízos fiscais (*)	290.990.370,26	322.204.228,04	-31.213.857,78
203	LUCRO REAL	678.977.530,61	751.809.865,43	-72.832.334,82

(*) No e-Sapli, consta saldo suficiente para a compensação de prejuízos fiscais

1.2. Do imposto pago no exterior pelas controladas

A autoridade a quo relata que a interessada informou, no código 15.04 do registro N630 da ECF, imposto sobre a renda pago no exterior pelas controladas (art. 87 da Lei nº 12.973/2014) no montante de R\$309.711.501,74. Informa que, intimada a demonstrar esses pagamentos, a interessada apresentou comprovantes de pagamento de IRRF sob o

código 0481 - juros e comissões em geral, residentes no exterior (fls. 132 a 486) e uma planilha com a relação desses pagamentos (termo de juntada de arquivo não paginável, fls. 487), referentes a valores por ela remetidos para as filiais em Grand Cayman e Nova Iorque.

Relata que intimou a interessada a apresentar os seguintes documentos relativos às operações cujo imposto pago foi superior a R\$200.000,00: contratos de câmbio, registros de operações financeiras (ROF), telas do sistema Swift das transferências de juros e a demonstrativo de tributação dos rendimentos. Acrescenta que foram entregues os documentos solicitados (fls. 1.040 a 1.452), uma planilha com a relação das operações (fl. 1.514) e documentos relativos à autorização de funcionamento das referidas filiais (fls. 1.878 a 1.883).

Informa que a interessada prestou os seguintes esclarecimentos em relação à contabilização dos rendimentos pelas filiais (fls. 1556 a 1563):

Com base nos DARFs selecionados na amostragem, verificamos que o valor em moeda estrangeira que foi remetido em 2017 a Bradesco AG Cayman foi de USD 219.302.841 milhões e para a Bradesco AG New York foi remetido o valor de USD 135.880.201 milhões, já nas contas contábeis destacadas verificamos um montante registrado de USD 221.718.752 e USD 131.436.458, conforme resumo a seguir:

DARFs - SELEÇÃO FISCAL (>R\$ 200mil)	Bradesco AG Cayman	Bradesco AG New York
	Valor da Remessa em ME	Valor da Remessa em ME
Valor em ME - USD	219.302.841	135.880.201
Contas Contábeis		
420221402000	13.419.131	-
430701500000	75.229.819	-
430701501000	122.007.578	-
480000010000	11.062.223	1.072.775
420301600000	-	7.622.459
430371000000	-	122.741.224
Valor Contabilizado USD	221.718.752	131.436.458

Nas contas contábeis destacadas no quadro acima, são contabilizados os juros incidentes nos contratos de empréstimos pelo critério de competência desde a data do início do contrato, com base nas taxas e prazos previstos, debitando a conta de ativo a receber e creditando a conta de resultado com o valor dos juros referentes ao contrato. Desta forma, pode haver descasamento entre o montante de juros remetidos ao exterior e o valor registrado no resultado das empresas estrangeiras, mas isso é explicado, uma vez que os juros são contabilizados ("acruados") pelo critério de Juros Líquidos (coluna N) Juros Brutos (coluna Z) N/Z IRRF(R\$) IR proporcional (R\$) Grand Cayman 219.302.841,00 292.403.788,00 75% 234.040.306,01 175.530.229,51 New York 135.880.201,40 159.859.060,47 85% 75.671.195,73 64.320.516,37 Total 309.711.501,74 239.850.745,88

PROCESSO 16327.720036/2020-12 ACÓRDÃO 108-035.928 – 10ª TURMA/DRJ08 competência ao longo do tempo e o pagamento da remessa tem apenas o efeito caixa no recebimento.

Ao comparar os balancetes (fls. 1.453 a 1.513) com a planilha fornecida pela interessada (planilha Excel juntada ao processo, fls. 1.514), a autoridade a quo concluiu que as filiais contabilizaram as receitas relativas aos juros pelos valores líquidos (coluna N da planilha), sem incluir o imposto retido, o que contraria o art. 89, §1º, da Lei nº 12.973/2014, abaixo reproduzido. Alega que os juros deveriam ter sido contabilizados pelos valores brutos (coluna Z da planilha).

Art. 89. A matriz e a pessoa jurídica controladora ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, domiciliadas no Brasil poderão considerar como imposto pago, para fins da dedução de que trata o art. 87, o imposto sobre a renda retido na fonte no Brasil e no exterior, na proporção de sua participação, decorrente de rendimentos recebidos pela filial, sucursal ou controlada, domiciliadas no exterior. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 1º O disposto no caput somente será permitido se for reconhecida a receita total auferida pela filial, sucursal ou controlada, com a inclusão do imposto retido. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 2º Para o imposto sobre a renda retido na fonte no exterior, o valor do imposto a ser considerado está limitado ao valor que o país de domicílio do beneficiário do rendimento permite que seja aproveitado na apuração do imposto devido pela filial, sucursal ou controlada no exterior. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Informa que, na filial em Grand Cayman, o IRRF foi de 25%, de modo que foi tributado 75% da receita total de juros, enquanto na filial em Nova Iorque o imposto foi de 15%, tendo sido contabilizado 85% da receita total. Sustenta que o imposto retido passível de compensação deve ser proporcional às respectivas receitas oferecidas à tributação pelas filiais no exterior, conforme previsto no art. 30, §5º, da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014:

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29. (...)

§ 5º 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.

A autoridade a quo calculou o IRRF proporcional na tabela a seguir reproduzida:

	Valores em moeda estrangeira (fls. 1514)				
	Juros Líquidos (coluna N)	Juros Brutos (coluna Z)	N/Z	IRRF(R\$)	IR proporcional (R\$)
Grand Cayman	219.302.841,00	292.403.788,00	75%	234.040.306,01	175.530.229,51
New York	135.880.201,40	159.859.060,47	85%	75.671.195,73	64.320.516,37
Total				309.711.501,74	239.850.745,88

Alega que o valor do IRRF compensável também deve observar o limite previsto no art. 30, §8º, da Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014, demonstrado no quadro abaixo (item 55 do despacho decisório):

Descrição	Lucros e Rendimentos no Exterior	
	Com inclusão	Sem inclusão
Lucro Real antes da compensação de prejuízos	1.074.014.093,48	0,00
Imposto de 15%	161.102.114,02	0,00
Adicional de 10%	107.377.409,35	0,00
(=) Imposto e adicional devidos	268.479.523,37	0,00
Limite 1: Diferença entre os cálculos acima	268.479.523,37	
Limite 2: IR pago no exterior compensável	239.850.748,71	
IR passível de compensação (o menor limite)	239.850.748,71	

Ante o exposto, conclui que a dedução do imposto pago no exterior por filiais e controladas no exterior corresponde a R\$239.850.748,71.

1.3. Do imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital

A autoridade a quo relata que a interessada deduziu a importância de R\$9.094.175,84 a título de “imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital” (código 16 do registro N630 da ECF). Informa que, intimada a apresentar esclarecimentos e documentos sobre referido imposto, a interessada apresentou a composição e o detalhamento das operações (fls. 504 e seguintes):

Referência	Total Withholding	Taxa	Valor em Reais
1º Retenção	2.903.040,00	3,1115	9.032.808,96
2º Retenção	18.663,00	3,2882	61.366,88
Total utilizado - ECF			9.094.175,84

1ª Retenção: O Banco Bradesco possui contrato com o BNYM, no qual está prevista a prestação de serviços de custódia pelo BNYM dos valores mobiliários do Banco Bradesco S.A. negociados na bolsa de Nova Iorque através do programa de ADRs (American Depositary Receipt). Em contrapartida a esta prestação de serviços, o BNYM reembolsa ao Banco Bradesco S.A, por valor estipulado em contrato, os desembolsos com despesas associadas a administração e manutenção do programa de ADRs, tais como taxas anuais de listagem em bolsa, honorários advocatícios e de auditoria, despesas referentes as atividades de relações com os investidores, entre outras. Sobre os montantes de reembolsos remetidos ao Brasil, há retenção na fonte de 30% referente ao imposto de renda americano (Federal Tax Withhold), imposto este, objeto de vosso questionamento.

As receitas com os reembolsos em questão são contabilizadas e oferecidas a tributação por seu valor bruto (líquido recebido + IRRF no exterior), e o

valor do IRRF é deduzido do IRPJ devido no respectivo ano calendário. 2ª Retenção:

O Banco Bradesco possuía contrato com a Fidelity Nacional Information Services Inc. de prestação de serviços de processamento de cartões de crédito no Brasil pela Fidelity Processadora S.A.

O contrato em questão prevê o pagamento, pela Fidelity Nacional Information Services Inc. (situada nos EUA) ao Banco Bradesco, de comissão pelo atingimento de metas relativas ao processamento de cartões de crédito no Brasil.

Sobre os montantes de comissões remetidas ao Brasil, há retenção na fonte de 30% referente ao imposto de renda americano (Federal Tax Withhold). As receitas com os reembolsos em questão são contabilizadas e oferecidas a tributação por seu valor bruto (líquido recebido + IRRF no exterior), e o valor do IRRF é deduzido do IRPJ devido no respectivo ano calendário.

Relata que a interessada apresentou os documentos denominados "Form 1042-S" (fls. 514 a 519) como documentos comprobatórios do IR pago no exterior, assim como uma planilha com a composição dos valores e sua conversão para reais (fls. 520).

Acrescenta que a interessada alegou que não havia informado na ECF o imposto retido de USD 801.198,37 (equivalente a R\$2.525.777,86) e que a dedução de IR pago no exterior deveria ser de R\$11.619.953,70 em vez de R\$9.094.175,84 (fls. 891).

Informa que a interessada apresentou os contratos de prestação de serviços e o seguinte demonstrativo dos reembolsos:

Valor Bruto USD	Taxa	Valor Bruto R\$	IOF R\$	Valor Reembolso R\$	REF	Valor IRF USD	REF	Taxa	Valor R\$
12.000.000	3,112	37.338.000	- 107.560	37.230.440	REEMB. 1	2.903.040		3,112	9.032.809
3.307.320	3,152	10.428.328	- 30.022	10.398.305	REEMB. 2	801.198	1ª Retenção	3,152	2.525.778
20.841	-	Não utilizado	-	-	-	20.841		-	Não utilizado
15.328.162	-	47.764.328	- 137.582	47.626.746	-	3.725.080	Form 1042-S	-	11.558.587
113.262	3,29	372.704	-	372.704	REEMB. 3	-	2ª Retenção	-	Não utilizado
62.210	3,29	204.711	-	204.711	-	18.663		3,29	61.367
176.473	-	577.415	-	577.415	-	18.663	Form 1042-S	-	61.367
Total Retenções									11.619.954
Utilizado na ECF									9.094.175
A utilizar									2.525.778

Acrescenta que a interessada informou que os valores brutos dos reembolsos 1 e 2 (R\$37.230.440,27 e R\$10.396.305,50) foram contabilizados na conta 719300009030000004 (RECUP.DESPS. E ENCARGOS DIVER.), enquanto o reembolso 3 de R\$ 577.415,49 foi contabilizado na conta 719990098830000007 (OUTRAS RENDAS DIVERSAS). A autoridade a quo informa que intimou a interessada a apresentar documentos que comprovassem os pagamentos do imposto ou a comprovar que a legislação do país de origem dos rendimentos previa a incidência do imposto de renda que houvesse sido pago por meio do documento de arrecadação da forma como foi apresentado (Form 1042-S), sem assinatura, recibo de entrega ou reconhecimento do órgão arrecadador.

Relata que a interessada respondeu que “conforme orientação do Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016 que entrou em vigor em 14 de agosto de 2016, houve a substituição da legalização consular pelo apostilamento proposto pela Convenção de Haia para todos os países signatários da mesma” e que apresentou o apostilamento dos documentos Form 1042-S em inglês e com tradução juramentada (fls. 1769 a 1788 e 1812 a 1823); contudo, não apresentou comprovação de que a legislação do país de origem prevê a incidência do imposto através do documento como foi apresentado, sem assinatura, recibo de entrega ou reconhecimento do órgão arrecadador. A autoridade a quo alega que o decreto citado pela interessada dispõe apenas sobre a substituição do reconhecimento consular pelo apostilamento, permanecendo em vigor a exigência de reconhecimento do documento de arrecadação pelo órgão arrecadador do país em que foi efetuado o pagamento ou a retenção do imposto. Assim, conclui que a interessada não atendeu aos requisitos necessários para a compensação do imposto de renda pago no exterior, sendo indevida a dedução declarada no código 16 do registro N630 da ECF. 1.4. Do imposto de renda retido na fonte A autoridade a quo relata que a interessada informou na Dcomp retenções na fonte nos seguintes valores:

Código	DCOMP
1708	1.717.423,38
6188	45.492,96
8045	328.590,64
5706	222.579.345,67
Total	224.670.852,65

Informa que, em consulta ao sistema Dirf, verificou que a interessada consta como beneficiárias das seguintes retenções na fonte relativas aos códigos 5706, 8045 e 6188¹:

Código	CNPJ da Fonte Pagadora	IRRF (DCOMP)	IRRF em DIRF	Rendimentos em DIRF
5706	06.271.464/0001-19	59.225.979,12	59.225.979,12	394.839.860,23
5706	07.207.996/0001-50	105.000.000,00	105.000.000,00	700.000.000,00
5706	47.509.120/0001-82	30.000.000,00	30.000.000,00	200.000.000,00
5706	59.438.325/0001-01	28.350.000,00	28.350.000,00	189.000.000,00
5706	61.695.227/0001-93	3.366,55	-	-
	Total 5706	222.579.345,67	222.575.979,12	1.483.839.860,23

¹ O código de receita 6188 inclui IRRF (2,4%), CSLL (1%), Cofins (3%) e Pis (0,65%), resultando no percentual de 7,05% sobre a base de cálculo.

Código	CNPJ da Fonte Pagadora	IRRF (DCOMP)	IRRF em DIRF	Rendimentos em DIRF
8045	04.740.876/0001-25	328.590,64	328.590,64	21.906.042,17

Código	CNPJ da Fonte Pagadora	IRRF (DCOMP)	IRRF em DIRF	Rendimentos em DIRF
6188	00.352.294/0001-10	1.015,39	1.015,39	187.899,65
6188	01.543.032/0001-04	23.165,22	19.886,49	828.603,78
6188	07.522.669/0001-92	2.484,33	-	-
6188	08.761.132/0001-48	2.114,17	-	-
6188	12.272.084/0001-00	15.797,69	-	-
6188	27.644.368/0001-49	916,16	-	-
Total 6188		45.492,96	20.901,88	1.016.503,43

Acrescenta que, em relação ao código 1708, haja vista a grande quantidade de retenções, foi utilizado o sistema Contágil para consolidar as informações prestadas em Dirf pelas fontes pagadoras. Informa que foram confirmadas totalmente retenções no montante de R\$304.218,43 (fls. 3277 a 3282) e parcialmente retenções no valor de R\$682.983,61 (fls. 3283 a 3300), totalizando IRRF confirmado de R\$987.202,04.

A autoridade a quo informa que intimou a interessada a identificar as contas contábeis referentes aos rendimentos que originaram as retenções na fonte. Em relação ao código 5706, a autoridade a quo verificou que, na ECF, foram informadas receitas de juros sobre o capital próprio de R\$1.488.395.536,00, valor suficiente para confirmação das retenções de código 5706. Acrescenta que, em consulta ao sistema SCC – Sistema de Controle de Crédito e Compensação, não localizou Per/Dcomp relativo a crédito de IRRF de código 5706 do anocalendarário de 2017, de modo que o IRRF pode ser utilizado na composição do saldo negativo de IRPJ.

Quanto ao código 8045, a autoridade a quo verificou, com base nos documentos apresentados pela interessada, que os rendimentos relativos ao IRRF foram tributados, podendo o IRRF ser deduzido na composição do saldo negativo de IRPJ.

Em relação ao código 6188, relata que a interessada afirmou não ter sido possível mapear as receitas que originaram as retenções, pois estariam pulverizadas em contas do grupo Cosif 7.7.7.00.00-9 (rendas com prestação de serviços).

Assim, a autoridade a quo conclui não ser possível deduzir o IRRF relativo ao código 6188 na apuração do saldo negativo de IRPJ, visto que não restou comprovada a tributação dos respectivos rendimentos.

Quanto ao código 1708, a autoridade a quo informa que a interessada discriminou as contas em que foram contabilizadas as receitas que geraram as retenções de código 1708 (fls. 2.241 e 2.325).

Acrescenta que verificou que as contas indicadas compõem as contas 71799003 ou 7178005, que integram a conta 71700009 (rendas de prestação de serviços). Alega que a interessada comprovou a tributação de apenas 39,67% dos rendimentos que geraram as retenções de código 1708.

Acrescenta que o IRRF passível de dedução na apuração do saldo negativo deve ser calculado na mesma proporção, podendo ser deduzido o montante de R\$679.186,01.

Face ao exposto, no despacho decisório foi confirmado o IRRF de R\$223.583.755,77:

Código	Dcomp	Despacho decisório
1708	1.717.423,38	679.186,01
6188	45.492,96	0,00
8045	328.590,64	328.590,64
5706	222.579.345,67	222.575.979,12
Total	224.670.852,65	223.583.755,77

1.5. Dos pagamentos por estimativa

A autoridade a quo confirmou, no sistema Sief (fls. 3.268), o montante de R\$1.673.344.181,06 referente às estimativas pagas de IRPJ, não havendo divergência em relação a essa parcela do crédito.

1.6. Das conclusões

Diante do exposto, a autoridade a quo apurou saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2017 no valor de R\$1.948.850.219,17, demonstrado na tabela abaixo:

ECF - Registro N630		Contribuinte	Apurado na auditoria
1	Base de cálculo do IRPJ	678.977.530,61	751.809.865,43
3	IRPJ a alíquota de 15%	101.846.629,59	112.771.479,81
4	Adicional	67.873.753,06	75.156.986,54
15.04	(-) IR pago no exterior pela controlada (art. 87 da Lei 12973/2014)	309.711.501,74	239.850.748,71
16	(-) IR pago no exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de capital	9.094.175,84	0,00
17	(-) IRRF	224.619.884,13	223.583.755,77
18	(-) IRRF por Órgãos, Aut. e Fund. federais (Lei 9430/96, art. 64)	45.492,96	0,00
21	(-) IR mensal efetivamente pago por estimativa	1.673.344.181,06	1.673.344.181,06
23	IRPJ a pagar	-2.047.094.853,08	-1.948.850.219,18

Assim, foi reconhecida a parcela de R\$1.948.850.219,18 do direito creditório declarado na Dcomp nº 36504.10990.150119.1.7.02-5079, homologando-se as compensações até o limite do crédito reconhecido e deferindo a restituição do saldo remanescente.

2. DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A interessada foi cientificada do Despacho Decisório nº 281/2022 em 02/08/2022 e apresentou manifestação de inconformidade em 01/09/2022.

Preliminarmente, ressalta o cabimento e a tempestividade do recurso.

Alega que as divergências apuradas no despacho decisório podem ser assim sintetizadas:

(i) Adições à base de cálculo do IRPJ – para a fiscalização, a Recorrente deveria ter adicionado ao seu lucro líquido apurado no Brasil no ano-calendário de 2017, os lucros apurados no exterior da controlada Banco Bradesco Europa, domiciliada em Luxemburgo, em razão de uma suposta inexistência de conflito entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 7º, parágrafo 1º, da Convenção Brasil-Luxemburgo, promulgada pelo Decreto nº 85.051/80;

(ii) Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os pagamentos de juros às controladas no exterior – segundo o i. fiscal, as receitas de juros foram contabilizadas pelas filiais pelos valores líquidos sem incluir o imposto retido, e não pelos valores brutos, o que iria de encontro ao parágrafo primeiro do art. 89 da Lei nº 12.973/2014. Dessa forma, entendeu que imposto retido passível de compensação pela Recorrente deveria ser proporcional as respectivas receitas oferecidas à tributação pelas filiais no exterior;

(iii) Imposto de Renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital – o r. despacho decisório nº 223/2021 entendeu que a Recorrente deixou de apresentar documentos suficientes para a comprovação da retenção do imposto no exterior, motivo pelo qual não admitiu a compensação de imposto de renda declarado no código 16 do Registro N630 da ECF no valor de R\$ 9.094.175,84, inclusive posteriormente retificado para R\$ 11.619.953,70;

e (iv) Imposto de Renda Retido na Fonte – para a fiscalização, a Recorrente não comprovou que levou à tributação a totalidade das receitas auferidas que ensejaram a retenção do imposto na fonte e, por esse motivo, permitiu apenas o aproveitamento na composição do saldo negativo de IRPJ proporcional às receitas oferecidas à tributação.

Alega que o despacho decisório deve ser reformado e que a restituição deve ser integralmente deferida.

2.1. Das adições à base de cálculo do IRPJ – Impossibilidade de tributação no Brasil dos lucros auferidos por controlada sediada em Luxemburgo

A impugnante contesta a adição ao lucro real do lucro referente à controlada Banco Bradesco Europa S.A. domiciliada em Luxemburgo no montante de R\$86.075.291,34.

Alega que a sistemática de tributação de lucros do exterior prevista na Lei nº 12.973/2014 não deve ser aplicada aos lucros auferidos por sociedades controladas domiciliadas em países com os quais o Brasil tenha celebrado acordo para impedir a dupla tributação.

Sustenta que o art. 7º do acordo estabelece que os lucros decorrentes da atividade empresarial da sociedade só podem ser tributados em seu Estado de domicílio, exceto nos casos em que essa empresa exerça suas atividades por meio de um estabelecimento permanente no outro Estado contratante.

ARTIGO 7 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 serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

No caso em análise, a impugnante alega que os lucros do Banco Bradesco Europa só podem ser tributados em Luxemburgo, estando excluída a competência do Brasil para tributar os mesmos lucros. Ressalta que o art. 98 do CTN determina que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

A impugnante alega ser equivocado o argumento da autoridade a quo no sentido de que não haveria tributação do lucro da empresa estrangeira, mas tributação do reflexo da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Destaca que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, no julgamento do REsp nº 1.325.709 em abril de 2014, decidiu que “os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa”.

A impugnante cita também o Acórdão nº 9101-005846 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, no qual o relator manifestou o entendimento de que o art. 7º da Convenção Brasil - Espanha gera um bloqueio à legislação doméstica que tributa os lucros auferidos no exterior.

Ante o exposto, a impugnante alega serem inaplicáveis as regras de tributação de lucros do exterior instituídas pela Lei nº 12.973/2014 em relação aos lucros auferidos por sociedades controladas localizadas em países com os quais o Brasil tenha celebrados acordos para evitar a dupla tributação, como é o caso de Luxemburgo.

Assim, alega que deve ser reformado o despacho decisório.

2.2. Do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos às controladas no exterior

A recorrente contesta a conclusão apresentada no despacho decisório no sentido de que as receitas de juros foram contabilizadas, pelas filiais em Grand Cayman e em Nova Iorque, pelos valores líquidos. Alega que os

documentos apresentados no curso do procedimento fiscal demonstram que foram reconhecidas as receitas totais auferidas por essas filiais, com a inclusão do imposto de renda retido na fonte.

Sustenta que o procedimento adotado está em consonância com o disposto no art. 89 da Lei nº 12.973/2014 e requer a reforma do despacho decisório em relação a essa matéria.

2.3. Do imposto de renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital

Em relação à dedução efetuada no código 16 do registro N630 da ECF (imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital) no valor de R\$9.094.175,84, a recorrente alega que os documentos apresentados no curso do procedimento fiscal comprovam a liquidez e a certeza dos créditos alegados.

Sustenta que a administração pública deve buscar a verdade material, além de observar os princípios da moralidade e da eficiência. Alega que apresentou balancetes, contratos, razão contábil com o reconhecimento das receitas no Brasil, comprovante do imposto retido traduzido e apostilado.

Argumenta que os documentos apresentados suprem a falta de reconhecimento do órgão arrecadador alegada pela autoridade a quo. Ante o exposto, requer o reconhecimento dessa parcela do crédito.

2.4. Do imposto de renda retido na fonte

Em relação ao imposto de renda retido na fonte, a recorrente contesta a conclusão contida no despacho decisório de que foi comprovado o oferecimento à tributação de apenas parte dos rendimentos que geraram as retenções na fonte.

Alega que, no processo nº 16327.720037/2020-67, relativo ao saldo negativo de CSLL do mesmo ano-calendário de 2017, a autoridade a quo confirmou o oferecimento à tributação de mais de 98% das receitas correspondentes às retenções na fonte.

Sustenta que, comprovada a tributação das receitas no processo referente ao saldo negativo de CSLL, resta também comprovado o mesmo para o IRPJ, visto que se trata praticamente da mesma base de cálculo.

Alega que eventual diferença entre as informações constantes das Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras e as informadas na Dcomp não pode implicar a pronta rejeição do crédito postulado.

Sustenta que a Dirf não constitui o único meio de prova do imposto retido na fonte, visto que o beneficiário dos rendimentos não tem controle sobre as informações prestadas na Dirf pelas fontes pagadoras.

Assim, requer o reconhecimento integral do imposto de renda retido na fonte informado na Dcomp nº 36504.10990.150119.1.7.02-5079.

2.5. Dos pedidos

Ante o exposto, a recorrente requer o reconhecimento integral do crédito pleiteado no Per nº 00949.77227.160522.1.2.02-8700, com o deferimento da restituição requerida.

Caso se entenda necessário, requer sejam admitidos todos os meios de provas, incluindo diligências fiscais, para que se verifique em sua contabilidade a correta apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2017.

O Acórdão recorrido, no entanto, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, indeferindo o pedido de produção de provas e reconhecendo parcialmente o crédito, no valor original de R\$308.016,03, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2017

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA DOMICILIADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. A aplicação da Lei nº 12.973/2014 não viola os tratados internacionais celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE destinados a evitar a dupla tributação.

SALDO NEGATIVO. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR SOBRE LUCROS, RENDIMENTOS OU GANHOS DE CAPITAL. COMPROVANTE. Para efeito de compensação do imposto de renda incidente no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, o documento que comprova o recolhimento ou a retenção do imposto de renda pago no exterior deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país em que houve o recolhimento e pelo Consulado da Embaixada Brasileira, podendo este último ser substituído pela apostila de que trata a Convenção promulgada pelo Decreto nº 8.660/2016.

IMPOSTO RETIDO NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS PAGOS A FILIAL, SUCURSAL OU CONTROLADA NO EXTERIOR. O imposto de renda retido na fonte no Brasil decorrente de rendimentos pagos à filial, sucursal ou controlada domiciliada no exterior pode ser considerado como imposto pago no exterior desde que seja reconhecida a receita total auferida pela filial, sucursal ou controlada, com a inclusão do imposto retido.

SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES NA FONTE. Na apuração do saldo negativo de IRPJ, o sujeito passivo poderá deduzir o imposto retido na fonte no Brasil, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo da contribuição.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Nos processos administrativos relativos à compensação ou à restituição, constitui ônus da interessada comprovar a certeza e a liquidez do crédito.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PROTESTO GENÉRICO. Deve ser indeferido o protesto genérico pela produção de provas, face ao não atendimento das condições previstas no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Devidamente cientificado, em 19.05.2023, conforme intimação às efls.4876, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em 19.06.2023, às efls. 4880/4917, em que repisa os argumentos já expostos em manifestação de inconformidade, e a seguir sumarizadas: III.1 - DAS ADIÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA RESIDENTE EM LUXEMBURGO; III.1.1 As regras brasileiras de tributação de lucros do exterior e o art. 7º dos acordos para evitar a bitributação celebrados pelo Brasil; III.2 - DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE OS PAGAMENTOS ÀS CONTROLADAS NO EXTERIOR; III.3 - DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR SOBRE LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL; III.4 – DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

Em síntese, pede o “provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido pelas razões acima demonstradas, para o fim de reconhecer o direito creditório do Recorrente e, por conseguinte, deferir o pedido de restituição objeto do presente processo (PER n' 00949.77227.160522.1.2.02- 8700)”.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme resume a Recorrente, as divergências apuradas para as rubricas representativas da controvérsia da presente disputa podem ser sintetizadas em **4 itens** (ou 4 pontos de divergência):

- (i) **Adições à base de cálculo da IRPJ** - para a fiscalização, o Recorrente deveria ter adicionado ao seu lucro líquido apurado no Brasil no ano- calendário de 2017, os lucros apurados no exterior da controlada Banco Bradesco Europa, domiciliada em Luxemburgo, em razão de uma suposta inexistência de conflito entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158- 35/2001 e o art. 7º,

- parágrafo 1º, da Convenção Brasil-Luxemburgo, promulgada pelo Decreto nº 85.051 /80 (**item 1**);
- (ii) **Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os pagamentos de juros às controladas no exterior** - segundo o i. fiscal, as receitas de juros foram contabilizadas pelas filiais pelos valores líquidos sem incluir o imposto retido, e não pelos valores brutos, o que iria de encontro ao parágrafo primeiro do art. 89 da Lei nº 12.973/2014. Dessa forma, entendeu que imposto retido passível de compensação pelo Recorrente deveria ser proporcional às respectivas receitas oferecidas à tributação pelas filiais no exterior (**item 2**);
- (iii) **Imposto de Renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital** - o r. despacho decisório nº 223/2021 entendeu que o Recorrente deixou de apresentar documentos suficientes para a comprovação da retenção do imposto no exterior, motivo pelo qual não admitiu a compensação de imposto de renda declarado no código 16 do Registro N630 da ECF no valor de RS 9.094.175,84, inclusive posteriormente retificado para RS 11.619.953,70 (**item 3**); e
- (iv) **Imposto de Renda Retido na Fonte** - para a fiscalização, o Recorrente não comprovou que levou à tributação a totalidade das receitas auferidas que ensejaram a retenção do imposto na fonte e, por esse motivo, permitiu apenas o aproveitamento na composição do saldo negativo de IRPJ proporcional às receitas oferecidas à tributação (**item 4**).

Quanto à **primeira divergência (item 1)**, o cerne da questão é, portanto, se os tratados para evitar a dupla tributação impedem a aplicação das regras brasileiras de tributação em bases universais estabelecidas pela Lei n. 12.973/2014.

Como se sabe, o conflito entre tratados e as regras de tributação em Bases Universais (TBU) é conhecida e bastante difundida, não havendo posicionamento definitivo sobre o tema. Eu particularmente me inclino àqueles que entendem que as regras brasileiras aplicáveis às pessoas jurídicas não possuem caráter antielisivo e, portanto, não estariam excetuadas as previsões constantes em tratados. Com efeito, segundo Bianco e Przepiorka:

O novo regime instituído pelos artigos 76 e seguintes da referida lei manteve a política fiscal brasileira de tributação anual e automática dos lucros auferidos por controlada e equiparadas estrangeiras, qualquer que seja a atividade desenvolvida no exterior e a natureza dos lucros auferidos. A legislação continua a ter, portanto, nítido caráter arrecadatório, não se limitando a tributar os casos de transferência abusiva de lucros para países de baixa tributação (O Regime de Tributação Brasileiro em Bases Universais: Passado, Presente e Futuro. In. 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto, Rodrigo Maito da Silveira – São Paulo, IBDT, 2020. P. 221)

Registra-se que embora a legislação tenha alterado a redação da norma quando comparada ao regime prescrito pela MP 2158-35/2001, fato é que a Lei n. 12.973/2014 continua alcançando os lucros da empresa no exterior, como bem explicita Paulo Arthur Koury:

Com efeito, o art. 76 da Lei 12.973/14 prescreve a consideração individualizada dos resultados “auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior”. Com isso, inaugura-se o que Alberto Xavier denominou tributação per saltum, que ignora a existência da sociedade intermediária, para determinar a tributação direta da controlada indireta.²

² XAVIER, Alberto. A Lei nº 12.973, de 3 de maio de 2014, em Matéria de Lucros no Exterior: Objetivos e Características Essenciais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. 18º V. São Paulo: Dialética, 2014. p. 13.

Para implementar essa modificação na sistemática de tributação em bases universais, o MEP se mostra amplamente inadequado, uma vez que os resultados da controlada direta no exterior não mais podem conter reflexos de seus investimentos em controladas indiretas da sociedade brasileira. **Sendo assim, embora o art. 76 da Lei 12.973/14 faça referência ao “resultado contábil na variação do valor do investimento”, o § 7º do art. 25 da Lei 9.249/96, inserido pela Lei 12.973/14, prescreve que “os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio”.** No mesmo sentido, determina o art. 8º, § 1º da Instrução Normativa RFB 1.520/14, que regulamenta o regime de tributação em bases universais da Lei 12.973/14.

Como assevera Marcos Shigueo Takata, o que se tributa sob o novo regime não é a parcela do valor do investimento refletida na contabilidade da pessoa jurídica brasileira em conformidade com o MEP (apurado sob as normas de contabilidade do Brasil), mas o lucro auferido pela controlada direta ou indireta antes dos impostos (net before tax), conforme as normas contábeis de seu país de residência (local GAAP).³

Além disso, o § 2º do art. 76 da Lei 12.973/14 determina que “os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto” não devem ser considerados para fins de tributação em bases universais. Com isso, garante-se que, seja qual for a forma de registro que as normas locais de contabilidade adotem (MEP ou registro pelo custo com testes de recuperabilidade), não serão considerados indiretamente os resultados de controladas indiretas, no resultado da controlada direta.

Em síntese, para os fins do presente artigo, importa destacar que a MP 2.158-35/01 inaugurou um sistema em que apenas a controlada ou coligada direta era considerada diretamente, mas os investimentos indiretos eram refletidos no seu resultado, em função da “tradução” das demonstrações contábeis da coligada ou controlada direta às normas de contabilidade brasileiras, que albergam o MEP. Já a Lei 12.973/14 prescreveu a consideração direta de cada coligada, controlada direta ou indireta, individualizando o resultado de cada uma delas, apurado conforme a contabilidade local. Passou-se de um sistema de considerava a controlada indireta apenas mediatamente para um sistema de consideração imediata da controlada indireta (Quem se beneficia? A Tributação da Controlada Indireta e os Tratados. RDTA n. 36, 2016, p. 261/262).

Apesar da redação utilizada, não houve qualquer alteração na materialidade do fato econômico submetido à tributação pelo IRPJ e pela CSL no regime de tributação em bases universais instituído pela Lei n. 12973. Nesse sentido, Alberto Xavier afirmou que *“A expressão utilizada na nova lei – ‘parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos’ – é um mero eufemismo que nada mais significa que o objeto da tributação continua a ser (como no passado) os lucros das sociedades estrangeiras.”* (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 448).

Com base em tais considerações, percebe-se que, apesar de a lei utilizar a expressão “a parcela do ajuste do valor do investimento (...) equivalente aos lucros”, o substrato econômico submetido à incidência do IRPJ e da CSL no Brasil continua sendo o lucro apurado pela sociedade controlada no exterior, ao contrário do que consignou a fiscalização ao tecer comentários sobre a legislação.

³ TAKATA, Marcos Shigueo. Lucros no Exterior, Equivalência e Tributação da “Parcela do Ajuste do Valor do Investimento” à Luz dos Acordos de Bitributação Brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias Jurídico-Contábeis* (Aproximações e Distanciamentos). V. 6. São Paulo: Dialética, 2015. p 350.

Esse tema foi explorado por Koury em trabalho mais recente. Vejamos:

De maneira similar ao que ocorre relativamente à violação ao conceito de renda tributável e ao critério da realização do rendimento,²¹⁹ o regime de TBU da Lei nº 1112.973/14 também deixa ainda mais clara a violação ao art. 711 dos tratados bilaterais contra a dupla tributação firmados pelo Brasil.

Conforme exposto, no regime da Lei nº 12.973/14, tributa-se o resultado da controlada estrangeira aferido conforme as normas locais de contabilidade do seu país de residência societária, antes da dedução dos tributos locais incidentes sobre a renda. Embora o caput do art. 77 desse diploma normativo se refira à "parcela do ajuste do valor do investimento", o seu §1º é claro ao dispor que "a parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período". Ademais, o §11 do art. 25 da Lei nº 9.249/96, incluído pela Lei nº 1112.973/14, deter mina que "os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio". Na mesma linha, dispõe o §11 do art. 81 da Instrução Normativa nº 1.520/14 que "o resultado auferido no exterior [...] deve ser apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio e antes da tributação no exterior sobre o lucro".

De um lado, resta absolutamente claro que a lei em questão não trata de dividendos fictos. A base de cálculo da tributação prescrita pela Lei nº 12.973/14 é calculada antes da tributação, diferentemente do que ocorre com os dividendos, que correspondem a distribuições do lucro apurado após a dedução dos tributos sobre ele incidentes. Ademais, o regime de TBU da Lei nº 1112.973 afasta-se ainda mais do âmbito de aplicabilidade do art. 10 dos tratados, que faz referência a "dividendos pagos", considerando-se que o atual regime de tributação abarca diretamente os lucros das controladas indiretas, que jamais poderiam pagar dividendos diretamente ao contribuinte brasileiro.

A própria Receita Federal do Brasil parece ter reconhecido a impossibilidade de qualificar-se o regime de TBU da Lei nº 1112.973/14 como um dividendo ficto, ao concluir pela inaplicabilidade do art. 23(2) do Tratado Brasil-Argentina relativamente a este regime. Conforme o dispositivo referido:

(...)

De outro lado, assumida a aplicabilidade do art. "I", o atual regime de TBU deixa ainda mais clara a improcedência do argumento de que não se estaria a tributar o lucro da controlada estrangeira, mas somente o seu reflexo no patrimônio do contribuinte brasileiro. A adoção do lucro aferido consoante as normas contábeis do local de residência da sociedade estrangeira como base de cálculo da tributação brasileira deixa claro que não se trata da tributação de mero reflexo patrimonial. O principal fundamento adotado para sustentar essa conclusão, sob a égide da MP nº 2.158-35/01, consistente na adoção do MEP como base da tributação, não subsiste em relação ao regime da Lei nº 12.973/14, que adota base de cálculo diversa.

É dizer, sob o regime da Lei nº 12.973/14, sequer é possível sustentar que a base de cálculo do tributo seja apenas a repercussão do lucro da sociedade estrangeira no resultado da sociedade brasileira, uma vez que, conforme exposto, o tributo incide sobre o resultado apurado pela sociedade estrangeira conforme as normas locais de contabilidade e antes dos tributos, o que é muito diferente do reflexo dessa variação nas demonstrações contábeis da sociedade brasileira, conforme o MEP. Os lucros tributados no Brasil sob o regime da Lei nº 12.973/14 "não são refletidos contabilmente na controladora brasileira[...] [s]t' o contrário ocorrer, será acidental".

Desse modo, resta clara a eficácia de bloqueio do art. 7º dos tratados contra a bitributação firmados pelo Brasil em relação ao regime de tributação em bases universais da Lei nº 12.973/14. Este regime claramente visa à tributação dos lucros de entidade estrangeira, calculados conforme a contabilidade local do seu país de domicílio, ainda que escolha o contribuinte brasileiro como sujeito passivo (A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA DE SOCIEDADES

NO EXTERIOR: Das origens ao Imposto Mínimo Global. Fórum: Belo Horizonte, 2023, p. 184/186)

Não divergem Isabel Garcia Calich e Ana Paula Sanders:

Além disso, vale destacar que o argumento que se utilizava para afastar a aplicação do art. 7423 da MP n. 2.158-35/01 pelo art. 7º (lucro das empresas)²⁴ dos acordos contra bitributação também se aplica para o art. 7725 da Lei n. 12.973/2014. Isto ocorre porque tanto na regra anterior quanto na regra atual o evento tribuável corresponde a lucros auferidos por controladas no exterior, os quais de acordo com o mencionado art. 7º só podem ser tributados pelo país de residência das controladas a não ser que exista um estabelecimento permanente no país de residência da controladora. Não obstante a nova lei se referir à “parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalentes aos lucros por ela auferidos antes do imposto de renda” esta descrição continua equivalendo aos lucros auferidos no exterior por controladas.

Considerando este raciocínio, a decisão proferida no Recurso Especial n. 1.325.709 também seria aplicável no que se refere à aplicação de Tratados contra a bitributação, afastando, conseqüentemente, a Lei n. 12.973/2014²⁶. Isso porque a nossa atual sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior, apesar de pequenas particularidades, praticamente repetiu o disposto no já mencionado art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Assim, como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) restou consolidada no sentido de que as disposições dos tratados internacionais tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, ainda que aquela previsão tenha sido considerada constitucional pelo STF, em razão do art. 9827 do CTN, observar-se-á o disposto nos acordos contra bitributação firmados pelo Brasil.

Com efeito, no caso de empresa controlada residente no exterior, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora brasileira, os lucros por ela auferidos, como disposição dos tratados celebrados, são lucros próprios da controlada estrangeira e, desse modo, devem ser tributados somente no país do seu domicílio, e não no Brasil. A sistemática adotada pela nossa legislação no sentido de adicionar tais lucros à empresa controladora brasileira acaba por ferir as próprias convenções assinadas pelo Brasil, bem como os Pactos Internacionais Tributários, em especial o Princípio da Boa-fé nas relações exteriores.

Especificamente sobre a aplicação do art. 7º e a legislação doméstica sobre lucros no exterior, seguimos grande parte da doutrina²⁸ que defende ser o escopo do art. 7º objetivo (os lucros das empresas), e não subjetivo (as empresas). O que de fato se pretende tributar não é a pessoa jurídica que auferiu determinado rendimento, mas sim, a renda por ela gerada. Assim, discordamos da interpretação adotada pela autoridade fiscal (Solução de Consulta Interna Cosit n. 18/2013) ao defender que o ônus do encargo para a empresa brasileira não seria objeto do art. 7º. Portanto, as sociedades estrangeira e nacional não devem estar sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior e, dessa forma, como a legislação brasileira adota como fato gerador os lucros auferidos no exterior, no nosso entendimento a aplicação do art. 7º bloqueia, conseqüentemente, o art. 77 da Lei n. 12.973/2014.

Neste ponto, recorda-se que a jurisprudência, ainda que com base em diferentes fundamentos, é firme no sentido da supremacia das convenções e tratados tributários em relação à legislação interna ordinária.

Com efeito, os lucros auferidos por essas empresas estão sujeitos às regras previstas no art. 7º dos tratados, que preveem que a competência para a tributação dos lucros de uma pessoa jurídica é **exclusiva do país de residência dessa pessoa jurídica**.

Nesse sentido, entendo que a **referida legislação viola o disposto no art. 7 dos tratados brasileiros para evitar a dupla tributação**, especificamente no caso do tratado assinado com Luxemburgo:

Artigo 7

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 serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições do presente artigo.

O dispositivo acima primeiramente atribui **competência exclusiva** ao país de residência da pessoa jurídica, no caso Luxemburgo, para tributar os lucros auferidos por empresas lá situadas, disposição que exclui a competência do país de residência dos sócios ou acionistas, no caso o Brasil.

Em um segundo momento, o dispositivo atribui **competência cumulativa** de ambos os Estados Contratantes, na hipótese em que *“a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.”*

A meu ver, tais fundamentos são suficientes **para dar provimento ao recurso no caso concreto**.

Caso vencido, deixo registrado que não compartilho do entendimento de quem sustenta que seria aplicável o art. 10 dos tratados ao caso concreto, **por não se tratar de dividendos pagos**.

Quanto ao **segundo ponto de divergência (item 2)**, do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos às controladas no exterior, a autoridade fiscal concluiu que a contribuinte não cumpriu os requisitos do art. 89 da Lei n. 12.973/2014 (fls. 3316):

18. Os valores destacados no quadro supra encontram-se registrados nas respectivas contas contábeis nos balancetes (fls. 1453/1513). A partir da planilha dos principais contratos de câmbio (fls. 1514), os próprios contratos e ROF, constata-se que as receitas de juros foram contabilizadas pelas filiais pelos valores líquidos (coluna N), sem incluir o imposto retido, e não pelos valores brutos (coluna Z), o que contraria o parágrafo primeiro

do art. 89 da Lei nº 12.973/2014 supra. Na filial em Grand Cayman, o IRRF foi de 25%, de modo que foi tributado 75% da receita total de juros, enquanto na filial em Nova Iorque o imposto foi de 15%, tendo sido contabilizado 85% da receita total.

(...)

21. Sendo assim, com base nos dispositivos legais supra e por analogia, o imposto retido passível de compensação deverá ser proporcional as respectivas receitas oferecidas à tributação pelas filiais no exterior, conforme demonstrativo abaixo, devendo ainda ser respeitado o limite compensável com o IRPJ no ano de 2017, calculado no item 55.

	Valores em moeda estrangeira (fls. 1514)		N/Z	IRRF (R\$)	IR proporcional
	Juros Líquidos (coluna N)	Juros Brutos (Z)			
Grand Cayman	219.302.841,00	292.403.788,00	75%	234.040.306,01	175.530.229,51
New York	135.880.201,40	159.859.060,47	85%	75.671.195,73	64.320.516,37
Total				309.711.501,74	239.850.745,88

Registre-se que a fiscalização não questionou a documentação trazida aos autos pelo Recorrente e, inclusive, reconheceu que o imposto de renda foi devidamente retido pelo Recorrente quando da remessa de juros às suas filiais/controladas.

Desta forma, o único ponto trazido pela fiscalização para não reconhecer a completude dos créditos pleiteados é de que, supostamente, as filiais/controladas contabilizaram as receitas de juros recebidas do Recorrente pelos valores líquidos, descontados do imposto de renda retido na fonte, e não pelos valores brutos.

Referido argumento foi reafirmado pelo v. acórdão recorrido, quando aponta que, ao se comparar “os balancetes (fls. 1.453 a 1.513) com a planilha fornecida pela interessada (planilha Excel juntada ao processo, fls. 1.514), verifica-se que as filiais contabilizaram as receitas relativas aos juros pelos valores líquidos, sem incluir o imposto retido”.

Nesse ponto, **entendo por necessário maior aprofundamento probatório.**

Tanto a fiscalização quanto o acórdão recorrido indicam a “coluna n” da planilha de fls. 1.514 como se fossem juros líquidos.

Contudo, **a documentação apresentada nos autos indica que a referida coluna consolida valores brutos.**

Nesse ponto bem esclarece a Recorrente:

Ocorre que, por meio da análise da documentação apresentada nos presentes autos, é possível verificar que foram reconhecidas pelo Recorrente as receitas totais remetidas à título de juros para as filiais/controladas em comento, receitas essas que compuseram o lucro bruto das empresas estrangeiras.

À título exemplificativo, o Recorrente apresentou às fls. 1048/1052 o contrato de câmbio nº 142236435 referente à remessa de juros destinadas à filial/controlada localizada em Grand Cayman, no valor em moeda estrangeira de USD 4.555.555,56, conforme se depreende da tela abaixo colacionada.

Dados da operação		
Cód. da moeda estrangeira USD	Valor em moeda estrangeira 4.555.555,56 (QUATRO MILHÕES E QUINHENTOS E CINQUENTA E CINCO MIL E QUINHENTOS E CINQUENTA E CINCO DOLARES DOS ESTADOS UNIDOS E CINQUENTA E SEIS CENTAVOS *****)	
Taxa Cambial 3.2034000	Valor em moeda nacional R\$ 14.598.266,68 (QUATORZE MILHÕES E QUINHENTOS E NOVENTA E TRÊS MIL E DUZENTOS E SESSENTA E SEIS REAIS E SESSENTA E OITO CENTAVOS *****)	
Valor Efetivo Total (VET)*	Descrição da forma de entrega 65 - TELETRANSMISSAO	Liquidação até 18/01/2017
Código da Natureza 52302-55-N-52-90	Descrição do fato natureza Empréstimos e financiamentos - Juros de empréstim	
Pagador ou recebedor no exterior* BANCO BRADESCO S.A		
País pagador ou recebedor exterior* KY - ILHAS CAYMAN		Código da relação de vínculo entre o cliente e o Pagador/recebedor no exterior* 19 - Demais casos

O montante de USD 4.555.555,56 é o valor total bruto do que foi remetido à título de juros para a filial de Grand Cayman por meio do contrato de câmbio supracitado, sendo exatamente esse o valor que consta no Registro de Operações Financeiras (ROF) do Banco Central do Brasil, anexado às fls. 1053/1054 dos presentes autos e abaixo colacionado:

Valores registrados

Data de evento	Data de movimet	Descrição	Número	Valor do ingresso	Valor da remessa	Valor de denominação
25/02/2016	25/02/2016	Assunção/Repactuação (TA720773)	134849770 - Câmbio	USD 250.000.000,00		USD 250.000.000,00
18/01/2017	18/01/2017	Juros - Pagamento	142236435 - Câmbio		USD 4.555.555,56	USD -4.555.555,56
18/01/2017	18/01/2017	Assunção/Repactuação (TA790967)	142315880 - Câmbio	USD 125.000.000,00		USD -125.000.000,00
18/01/2017	18/01/2017	Assunção/Repactuação (TA790966)	142315945 - Câmbio	USD 125.000.000,00		USD -125.000.000,00

Deve-se notar que os juros pactuados no mencionado contrato de câmbio e remetidos para Grand Cayman no valor de USD 4.555.555,56 representam a receita efetiva do recebimento de juros pelas empresas estrangeiras, e também estão comprovados através da Swift anexado às fls. 1055:

Basic Header F 01 BBDEBRSPAOCO 0000 000000
 Application Header I 199 BBDEKYKXXX N
 *BANCO BRADESCO S.A.
 *GEORGETOWN
 User Header Service Code 103:
 Bank. Priority 113:
 Msg User Ref. 108:
 TRN *20 : TA760696
 Related Reference 21 : RES.3844
 Narrative *79 : ATTN.: BANCO BRADESCO S.A. - GRAND CAYMAN BRANCH

WE AUTHORIZE YOU TO DEBIT OUR ACCT. NO. 70006006
 WITH BANCO BRADESCO S.A., GRAND CAYMAN, IN FAVOUR
 OF YOURSELVES, WITH VALUE DATE JANUARY 18, 2017
 IN THE AMOUNT OF USD4,555,555.56 REGARDING
 INTEREST FOR THE PERIOD BETWEEN FEBRUARY 25, 2016
 TO JANUARY 18, 2017.

THE PRINCIPAL AMOUNT OF USD250,000,000.00 IS BEING RENEWED.

BEST REGARDS,
 ADRIAN COSTA / LUCIANA CARDIA
 BANCO BRADESCO S.A., H.OFFICE
 INTERNATIONAL DIVISION

Como forma de comprovar o correto reconhecimento das receitas remetidas ao exterior, o Recorrente apresentou ainda planilha excel (fls. 1514) contendo informações detalhadas sobre os contratos de câmbio (colunas L a R), ROFs (colunas T e U) e Swifts (colunas W e X) referentes a cada remessa de juros às filiais/controladas estrangeiras, bem como contendo colunas (Z a AD) da explicação do cálculo do IRRF incidente sobre cada operação de forma a facilitar o entendimento em relação a base de cálculo do imposto.

Da demonstração exemplificativa realizada acima para o contrato de câmbio nº 142236435, analisada conjuntamente com a planilha excel (fls. 1514), verifica-se que, ao contrário do que entendeu a fiscalização e o v. acórdão recorrido, a coluna N do excel não se refere aos valores líquidos remetidos às filiais/controladas no exterior, mas em verdade, representam a totalidade das remessas de juros ao exterior, ou seja, equivalem ao próprio valor bruto das remessas em moeda estrangeira.

B	L	M	N	O	P	Q	R
Bradesco							
Contratos de Câmbio							
Nº REF.	Sisbacen	ROF	Valor ME	Taxa de Câmbio	Valor R\$	Base de Cálculo IR R\$	IR
DOC_COMPROBATORIO0004 02	142236435	TA760696	4.555.556	3,20340	14.593.267	19.530.578	4.882.644

O trabalho diligente realizado pelo Recorrente durante a fase de fiscalização, com a apresentação de planilha descritiva das remessas de juros contendo a explicação acerca do cálculo do IRRF incidente sobre cada operação, certamente confundiu os i. julgadores de primeira instância. O Recorrente pretendeu com a apresentação da planilha excel (fls. 1514) contendo colunas (Z a AD) demonstrar o cálculo do IRRF a fim de facilitar o entendimento da fiscalização em relação a verificação da base de cálculo do imposto adicionado após a remessa dos lucros. Contudo, a autoridade administrativa entendeu, de forma totalmente equivocada, diga-se de passagem, que o Recorrente estaria demonstrando na coluna Z os valores brutos remetidos ao exterior.

Ora, conforme demonstrado acima, as colunas Z a AD da planilha excel (fls. 1514) servem apenas como demonstração do cálculo do imposto, mas de forma alguma representam os valores remetidos à título de juros para as empresas estrangeiras. No exemplo explicitado no presente recurso, temos que os valores da receita total auferida pela filial/controlada, ou seja, os valores brutos das remessas de juros ao exterior, estão comprovados por meio dos contratos de câmbio, ROFs e SWIFTS, sendo para o exemplo em questão, o montante de USD 4.555.555,56.

b) ROF do sistema SISBACEN		c) SWIFT		Explicação Cálculo IRF				
Data do Evento	Valor USD	TRN (ROF)	Valor Juros US	Valor em ME Groa-up	Taxa de Câmbio (Base de Tributos)	Data Taxa de Câmbio (Base de Cálculo Tributos)	Valor Base de Cálculo em R	Valor Imposto Pago
18/01/2017	USD 4.555.555,56	TA760696	USD 4.555.555,56	6.074.074,08	3,2154	11/01/2017	19.530.578	4.882.644

Nesse sentido, conforme demonstrado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário, tanto a fiscalização, quanto o acórdão recorrido, partiram da premissa de que a coluna n constante da planilha apresentada pela Recorrente indicaria valores líquidos, o que, aparentemente, não encontra respaldo na documentação apresentada pela contribuinte.

Assim, entendo que há elementos para considerar crível o alegado pelo recorrente. Contudo, entendo que, especialmente no aspecto probatório, deve haver maior aprofundamento, especificamente para demonstrar, por via documentos fiscais e contábeis que houve efetiva indicação de valores que comprovem a legitimidade das operações, conforme as exigências legais.

Em outras palavras, entendo prudente que sejam apresentados os documentos contábeis e fiscais que sustentam a planilha excel (fls.1514) que contém as colunas mencionadas para comprovar a verificação da base de cálculo do imposto adicionado após a remessa de lucros, o que fortaleceria a alegação de que se trata de valores brutos indicados e não líquidos, como entendeu a fiscalização.

Quanto ao **terceiro ponto (item 3)**, referente ao Imposto de Renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital, a fiscalização entendeu que a contribuinte não apresentou a comprovação de que a *“legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que tenha sido pago por meio desse documento de arrecadação, face ao disposto no art. 16, §2º, II, da Lei nº 9.430/96”* e, como consequência, deixou de admitir a compensação do imposto de renda no exterior declarado na ECF no valor de R\$ 9.094.175,84, e que foi alterado na ECF retificadora para R\$ 11.619.953,70 (fls. 3581/4799):

51. O interessado respondeu que “conforme orientação do Decreto nº 8660, de 29 de janeiro de 2016 que entrou em vigor em 14 de agosto de 2016, houve a substituição da legalização consular pelo apostilamento proposto pela Convenção de Haia para todos os países signatários da mesma” e apresentou o apostilamento dos documentos Form 1042-S em inglês e com tradução juramentada (fls. 1769/1788 e 1812/1823), contudo, não apresentou comprovação de que a legislação do país de origem prevê a incidência do imposto através do documento como foi apresentado, sem assinatura, recibo de entrega ou reconhecimento do órgão arrecadador.

52. Cumpre destacar que o supracitado Decreto assim como o art. 14-A da IN SRF nº 213/2002 dispõem apenas sobre a substituição do reconhecimento consular pelo apostilamento, permanecendo em vigor a exigência do reconhecimento do documento de arrecadação/retenção pelo respectivo órgão arrecadador.

53. O contribuinte deixou de apresentar documentos de retenção no exterior reconhecidos pelo órgão arrecadador ou legislação do país de origem que certifiquem que o documento (Form 1042-S) da forma como foi apresentado (sem assinatura ou recibo de

entrega) é hábil e legítimo para confirmar os alegados impostos retidos, o que é requisito para compensação do imposto. Portanto, não pode ser admitida a compensação do IR no exterior sob análise, declarado no código 16 do Registro N630 da ECF no valor de R\$ 9.094.175,84, e que pretendia alterar para R\$ 11.619.953,70.

Nesse ponto, vejamos o que diz o art. 16 da Lei 1996, a respeito das provas necessárias para permitir a compensação de imposto pago no exterior:

Lucros e Rendimentos

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.

§ 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - **com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II** do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.**

§ 3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§ 4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

No caso, em observância ao supracitado dispositivo, observa-se que foi apresentado pelo recorrente o formulário 1042-S 9 (efls.1818/1823) que indica os valores pagos a título de “Rendimento de Fonte nos EUA de Pessoa Estrangeira sujeito à Retenção, com tradução juramentada, e devidamente apostilado nos termos da Convenção de Haia (efls. 19422 e ss), assim como também foram juntados outros documentos aos autos, a exemplo de demonstrações contábeis (1847 e ss) avaliadas por auditores independentes.

Observa-se que o recorrente teve inclusive o cuidado de juntar tradução juramentada e apostilada de documentos que indicam a realização da operação que deu origem à tributação, mas, por outro lado, faltam informações acerca da natureza jurídica deste formulário ou sua utilidade no ordenamento jurídico americano.

Assim, em minha leitura, há elementos probatórios que indicam pelo menos o esforço do contribuinte para comprovar a tributação dos lucros no exterior e que não foram analisados pela autoridade de origem, pois juntados após o trâmite processual.

Em outras palavras, prudente que os autos devam ser remetidos à autoridade de origem para análise dos documentos acostados aos autos, no intuito de comprovar a respectiva submissão dos valores à tributação.

Por fim, **quanto ao último ponto (item 4)**, relativo ao imposto de renda retido na fonte, a fiscalização entende que a recorrente não demonstrou que parte das receitas não foi submetida à tributação no Brasil:

59. O contribuinte foi intimado a apresentar as contas onde os rendimentos que originaram as retenções na fonte foram oferecidos à tributação. Em resposta, informou e apresentou documentos da contabilização das receitas que geraram as retenções sob o código 5706 (vide fls. 2161, 2214 e 2237). Na DRE transmitida através da ECF, página 43, verifica-se que foram informadas na conta 093036000000019 receitas de juros sobre o capital próprio de R\$ 1.488.395.536,00, valor suficiente para confirmação das retenções de código 5706. Vale dizer que consulta ao SCC revela que não foi apresentado PER/DCOMP com crédito de IRRF sobre juros sobre o capital próprio do ano-calendário 2017, o que permite sua utilização integral no cômputo do saldo negativo de IRPJ.

60. Com relação ao código 8045, o interessado informou que as respectivas receitas que ensejaram o recolhimento do IRRF no ano-calendário 2017 foram contabilizadas na conta 099075000000205, que compõe a conta 7.1.7.80.00-5, entre os meses de outubro de 2016 e setembro de 2017 e juntou demonstrativo às fls. 2326, DRE e balancetes dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2016 e junho e setembro de 2017. Com base nos documentos apresentados, entende-se que houve a comprovação da tributação dessas receitas.

61. Quanto ao código 6188, o interessado afirmou não ter sido possível mapear as receitas que originaram as referidas retenções, mas que, assim como o código 1708, estariam pulverizadas em contas do grupo Cosif 7.1.7.00.00-9 (Rendas com Prestação de Serviços). Considerando que o próprio contribuinte não conseguiu identificar e demonstrar as contas em que as referidas receitas teriam sido levadas à tributação, não podem ser aceitas no cômputo do saldo negativo as retenções de R\$ 20.901,88.

62. No que tange ao código 1708, em razão da grande quantidade de retenções foi necessário efetuar a consulta no sistema Contábil, cujos relatórios apontam que foram confirmadas totalmente em DIRF retenções no montante de R\$ 304.218,43 (fls. 3277/3282), enquanto houve retenções que foram parcialmente confirmadas em DIRF no valor de R\$ 682.983,61 (fls. 3283/3300), totalizando o IRRF confirmado de R\$ 987.202,04.

63. O interessado apresentou às fls. 2241 e 2325 as contas onde ofereceu à tributação 39,67% das receitas que geraram as retenções 1708, acompanhado da DRE e extrato da conta 095091000000019. Através do Plano de Contas (consulta parcial de fls. 3301/3306), verifica-se que as contas indicadas compõem as contas 71799003 ou 7178005, que integram a conta 71700009 (Rendas de Prestação de Serviços).

64. Considerando que o interessado comprovou o oferecimento à tributação de 39,67% das receitas que ensejaram o IRRF 1708 (= R\$ 44.761.712,75 / R\$ 112.825.816,83), poderá ser aproveitado na composição do saldo negativo de IRPJ o IRRF de R\$ 679.186,01, na mesma proporção das receitas oferecidas à tributação.

O mesmo posicionamento foi mantido na decisão recorrida:

Quanto à retenção de código 6188, no valor de R\$45.492,96, informada na Dcomp, a autoridade a quo confirmou, em consulta ao sistema Dirf, retenções no montante de R\$20.901,88.

Intimada a comprovar a tributação dos rendimentos correspondentes, a interessada afirmou que não fora possível mapear as receitas que originaram as retenções referentes

ao código 6188 (fls. 2.324 a 2.327). Assim, as retenções referentes a esse código não foram confirmadas no despacho decisório.

Por sua vez, na manifestação de inconformidade, a recorrente não apresentou comprovação da tributação dos rendimentos correspondentes às retenções na fonte de código 6188. Cabe observar que, no processo nº 16327.720037/2020-67 (relativo ao saldo negativo de CSLL de 2017), também não foi comprovado o oferecimento à tributação das receitas relativas a essas retenções.

Portanto, deve ser mantida a decisão que não confirmou as retenções na fonte de código 6188.

Em relação ao código de retenção 1708, a interessada declarou o total de R\$1.717.423,38 na Dcomp. Desse montante, a autoridade a quo apurou que o valor de R\$987.202,04 fora informado nas Dirf entregues pelas fontes pagadoras.

Intimada a comprovar a tributação dos rendimentos que geraram as retenções, a interessada comprovou o montante de R\$44.761.712,75, correspondente a 39,67% das receitas de R\$112.825.816,83 informadas no registro Y570 da ECF que ensejaram as retenções (fls. 2.241 e 2.325), conforme tabela a seguir:

(...)

A autoridade a quo verificou, no plano de contas (fls. 3.301 a 3.306) que as contas indicadas na tabela acima (0940060000000019, 0990750000050008, 094006000000006P, 0990750000051004, 0950910000000019) compõem as contas 71799003 ou 7178005, que integram a conta 71700009 (Rendas de Prestação de Serviços).

Assim, o valor de IRRF de código 1708 confirmado no despacho decisório foi de R\$679.186,01, calculado proporcionalmente às receitas oferecidas à tributação.

A recorrente alega que, no processo nº 16327.720037/2020-67, relativo ao saldo negativo de CSLL do mesmo ano-calendário de 2017, a autoridade a quo confirmou o oferecimento à tributação de mais de 98% das receitas correspondentes às retenções na fonte (cópia do despacho decisório juntada às fls. 4.805 a 4.814). Sustenta que, comprovada a tributação das receitas no processo referente ao saldo negativo de CSLL, resta também comprovado o mesmo para o IRPJ, visto que se trata praticamente da mesma base de cálculo.

Observando-se a descrição dos códigos 1708 e 5952, verifica-se que, sobre a remuneração de serviços profissionais, incidem as retenções de código 1708 e 5952 e que o código 5952 tem base de incidência mais ampla:

1708 - Remuneração de Serviços Profissionais Prestados por Pessoa Jurídica (art. 52 da Lei nº 7.450, de 1985)

5952 - Retenção da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep pela Prestação de Serviços de Limpeza, Conservação, Manutenção, Segurança, Vigilância, Transporte de Valores e Locação de Mão de obra, pela Prestação de Serviços de Assessoria Creditícia, Mercadológica, Gestão de Crédito, Seleção e Riscos, Administração de Contas a Pagar e a Receber, e pela Remuneração de Serviços Profissionais

No processo nº 16327.720037/2020-67 a interessada apresentou o arquivo "ArqNaoPaginavel001.xlsx" (cópia juntada a este processo às fls. 4.841), no qual foi demonstrada a tributação de rendimentos no total de R\$111.520.976,10, relativamente ao código de retenção 5952.

No caso em análise, verifica-se, no Registro Y570 da ECF, que as retenções na fonte de códigos 1708 e 5952 se referem praticamente às mesmas bases de cálculo. Há algumas retenções de código 5952 que não têm a retenção correspondente de código 1708, conforme se verifica no arquivo "IRRF_rendimentos.xlsx" juntado às fls. 4.842.

Considerando-se que, no processo nº 16327.720037/2020-67, foi comprovado o oferecimento à tributação de praticamente todos os rendimentos sobre os quais incidiu a

retenção de código 5952, adotaremos, neste processo, as conciliações demonstradas na planilha “ArqNaoPaginavel001.xlsx”, excluindo-se os rendimentos em relação aos quais não foi declarada retenção de código 1708.

Na planilha “Conciliação” do arquivo “IRRF_rendimentos.xlsx”, verifica-se que foi comprovado o oferecimento à tributação de R\$111.413.093,89 do total de R\$112.825.816,83, o que corresponde a 98,75%.

A recorrente alega que, comprovada a tributação das receitas, eventuais diferenças entre as informações constantes das Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras e as informadas na Dcomp não podem resultar na pronta rejeição do crédito postulado. Sustenta que a Dirf não constitui o único meio de prova do imposto retido na fonte, visto que o beneficiário dos rendimentos não tem controle sobre as informações prestadas na Dirf pelas fontes pagadoras.

Nos termos do art. 943, §2º, do Decreto nº 3.000/992 (vigente à época dos fatos), as retenções na fonte sobre quaisquer rendimentos recebidos somente podem ser deduzidas se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora.

Entretanto, há entendimento jurisprudencial consolidado no sentido de admitir outros meios de prova, expresso na Súmula Carf nº 143, vinculante perante a administração tributária federal nos termos da Portaria ME nº 410/2020.

Súmula CARF nº 143 - A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Assim, a ausência do comprovante de rendimentos exigido pela legislação tributária pode ser suprida por meio de consulta às Dirf transmitidas pelas fontes pagadoras ou da apresentação de um conjunto de provas hábeis a demonstrar a retenção do imposto pela fonte pagadora.

Ressalte-se que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Pública exige averiguação dos requisitos de liquidez e certeza do pretense pagamento indevido ou a maior a título de tributo, a teor do disposto no art. 170 do CTN.

(...)

No presente processo, a recorrente não apresentou documentos comprobatórios das retenções do imposto de renda na fonte sob código 1708, limitando-se a alegar que os respectivos rendimentos foram tributados.

Portanto, o montante de IRRF de código 1708 passível de dedução na apuração do saldo negativo de IRPJ corresponde ao valor obtido a partir de consulta às Dirf entregues pelas fontes pagadoras, no total de R\$987.202,04.

Considerando-se que, no despacho decisório, foi confirmado o montante de R\$679.186,01, a diferença de R\$308.016,03 deve ser reconhecida neste acórdão.

Em sua petição recursal, a Recorrente sustenta que apresentou manifestações justificando e demonstrando as retenções realizadas, além da documentação fiscal pertinente e arquivo Excel denominado ArqNaoPaginavel001.xlsx (termo de juntada às fls. 947 dos autos do processo administrativo de nº 16327.720037/2020-67), onde estão discriminadas as receitas contabilizadas relativas às retenções de código 5952, que, como reconhecido pelo v. acórdão recorrido, refere-se praticamente às mesmas bases de cálculo das retenções de código 1708.

Com todo o acatamento, por se tratar de questão comprobatória, somente com a íntegra do acórdão n. 16327.720037/2020-67, poder-se-ia analisar se os documentos apresentados teriam o condão de comprovar o direito pleiteado no presente processo.

A seleção de documentos específicos daquele processo sem os demais elementos comprobatórios não autoriza que se chegue a mesma conclusão.

Inclusive, a própria recorrente afirma:

E, como complemento, informou que apresentou em manifestação de fls. 1271/1274 do processo administrativo n' 16327.720037/2020-67 (anexada às fls. 4801/4804 dos presentes autos), os esclarecimentos a seguir descritos, **que juntamente com a documentação anexada aqueles autos**, demonstraram analiticamente que os valores da receita base para retenção foi contabilizada no resultado do Banco Bradesco no ano-calendário de 2017:

Assim, não tendo apresentado os referidos documentos nos autos deste processo, entendo que a contribuinte **não se desincumbiu de seu ônus probatório**.

Assim, entendo **deve ser mantido o acórdão recorrido neste ponto**.

Portanto, entendo possível acolher de imediato a pretensão recursal apenas no que diz respeito ao **primeiro ponto de divergência**, isto é, quanto às **adições à base de cálculo da IRPJ, constante no item 1 deste voto**.

Quanto aos **itens 2 e 3**, embora o contribuinte tenha apresentado esforço probatório, inclusive com documentos traduzidos e apostilados, para comprovação cabal do alegado, entendo que cabe parcial provimento para retorno dos autos à autoridade de origem para verificação e análise das provas acostadas aos autos, sem prejuízo de intimação do recorrente para complementar os documentos e informações já acostadas nos autos, desde que fortaleçam o arsenal probatório para comprovar a materialidade do direito creditório requerido, seja para comprovar que o contribuinte realizou seus cálculos pelo lucro bruto (**item 2**) e que houve a incidência do imposto de renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital (apostila) (**item 3**).

Conclusão

Diante do exposto, conheço e dou parcial provimento ao recurso voluntário para: i) que se retorne o processo à Receita Federal do Brasil, a fim de que reaprecie o pedido formulado pela contribuinte levando em consideração as provas juntadas aos autos, podendo intimar a parte a apresentar documentos adicionais, devendo ser emitida decisão complementar contra a qual caberá eventual manifestação de inconformidade do interessado, retomando-se o rito processual, em relação às matérias: a) imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos às controladas no exterior, e b) imposto de renda pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital (apostila); ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação à matéria imposto de renda retido na fonte – Brasil; iii) dar provimento ao recurso voluntário em relação às adições à base de cálculo do IRPJ.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Redator designado.

O ilustre Relator, com um voto substancial, o que lhe é peculiar, restou vencido parcialmente, por voto de qualidade, por entender que o art. 7º dos Tratados Brasil – Espanha/Portugal veiculam norma de bloqueio à tributação do IRPJ e CSLL. A seguir os fundamentos da corrente vencedora, por voto de qualidade.

2. Como bem pontuou o Relator, o cerne da questão é, portanto, se os tratados para evitar a dupla tributação impedem a aplicação das regras brasileiras de tributação em bases universais estabelecidas pela Lei n. 12.973/2014.

3. Destacou ainda, com razão, que o “conflito entre tratados e as regras de tributação em Bases Universais (TBU) é conhecida e bastante difundida, não havendo posicionamento definitivo sobre o tema”. Todavia, inclinou-se na linha daqueles que “entendem que as regras brasileiras aplicáveis às pessoas jurídicas não possuem caráter antielisivo e, portanto, não estariam excecionadas as previsões constantes em tratados”.

4. Assentou ainda, dentre outros fundamentos, que:

Apesar da redação utilizada, não houve qualquer alteração na materialidade do fato econômico submetido à tributação pelo IRPJ e pela CSL no regime de tributação em bases universais instituído pela Lei n. 12973. Nesse sentido, Alberto Xavier afirmou que “*A expressão utilizada na nova lei – ‘parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos’ – é um mero eufemismo que nada mais significa que o objeto da tributação continua a ser (como no passado) os lucros das sociedades estrangeiras.*” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 448).

[...] apesar de a lei utilizar a expressão “a parcela do ajuste do valor do investimento (...) equivalente aos lucros”, o substrato econômico submetido à incidência do IRPJ e da CSL no Brasil continua sendo o lucro apurado pela sociedade controlada no exterior, ao contrário do que consignou a fiscalização ao tecer comentários sobre a legislação.

5. Pois bem. Inicialmente, necessário discorrer sobre a chamada norma CFC.

6. Denomina-se *transparência fiscal internacional* ou *norma CFC (Controlled Foreign Company)*, a legislação que imputa à sociedade residente investidora, antes de sua distribuição, os

lucros auferidos por suas coligadas ou controladas no exterior, com vistas a evitar o diferimento do imposto (*tax deferral*) para o momento da distribuição⁴. “Esse regime, que vigora há décadas na legislação dos países industrializados, foi concebido para atingir situações de planejamento tributário internacional em que empresas residentes desviam para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação o lucro que naturalmente fluiria para o seu país de residência⁵”.

7. Note-se que a discussão referente ao art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, embora revogado, ainda permanece; pois o racional desse dispositivo fora mantido na Lei nº 12.973/2014. Daí manter-se todo o debate em torno desse artigo.

8. Como observa o Ministro Gilmar Mendes⁶, em razão da antecipação da tributação para um momento anterior ao da efetiva distribuição da renda para a empresa investidora fora acrescentado o §2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional, a fim de dispor que:

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

(...)§ 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)

9. Continua o Ministro Gilmar Mendes:

Veja-se, contudo, que, ao fim e ao cabo, o que esse tipo de legislação faz é tributar a renda da empresa investidora brasileira, isto é, ela detalha como realizar a valoração de um investimento realizado no exterior por intermédio de uma empresa cujo controle ou influência significativa lhe pertence. Independentemente da existência de uma finalidade de coibir elisão fiscal, **fato é que se trata de uma norma doméstica que dispõe como uma renda há de ser atribuída ao residente de seu país, com base nª princípio da universalidade.**

[...]

A esse respeito, inclusive, a atual legislação brasileira de tributação de lucros auferidos no exterior, **a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014**, apesar de possuir alguns dispositivos que a tornam, comparativamente à legislação anterior, menos ampla, expressamente **afirma que se trata de uma opção pela tributação em bases universais das pessoas jurídicas brasileiras.**

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 127.

⁵ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 283.

⁶ Voto vista do Ministro Gilmar Mendes no RE 870214, de 04/10/2024.

10. Considere-se ou não o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, uma *norma CFC*, o que importa para a solução da controvérsia é que o STF considerou constitucional o referido dispositivo legal, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação, à situação que envolve lucros auferidos no exterior por sociedades controladas sediadas fora de paraísos fiscais, conforme elencado acima.

11. Ademais, a opção pela construção de uma norma de tributação de lucros no exterior mais ampla ou uma mais focada em arranjos impulsionados por questões fiscais – estrutura da norma CFC – é questão de política tributária; eventual descontentamento com o escopo legislativo é matéria que não integra o contencioso administrativo.

12. Na visão de Marco Aurélio Greco⁷, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, não possui natureza antielisiva específica, trata-se de “regra de tributação de acréscimo patrimonial, auferido pela pessoa jurídica brasileira em razão de evento ocorrido no exterior, o que resulta de desdobramento do princípio da universalidade, alcançando-se no Brasil o acréscimo de patrimônio de empresa brasileira, auferido por meio de sua controlada e coligada no exterior”.

13. Posicionamento semelhante é compartilhado por André Martins Andrade⁸. Para este autor “a sistemática brasileira, por conseguinte, constitui-se em exemplo de legislação que levou às últimas consequências o princípio da universalidade, introduzindo a tributação dos lucros produzidos no exterior pelo investimento originário no País, sem conceder o diferimento que caracterizou a tributação em bases universais em outros sistemas legislativos, ressalvadas as normas antielisiva inerentes à legislação CFC”.

14. Nos termos do art. 14 da Lei nº 9.718/1998, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior. Com efeito, devem **manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e o lucro líquido do exercício deve ser apurado com observância da Lei nº 6.404/1976, conforme arts. 7º e 67 do Decreto-lei nº 1.598/1977:**

Decreto-lei nº 1.598, de 1977

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância **das leis comerciais e fiscais**.

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

[..]

XI - **o lucro líquido do exercício deverá ser apurado**, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, **com observância das disposições**

⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 395.

⁸ ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 204-205.

da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. [RIR/99: arts . 251 e 274] (Grifo nosso)

15. O art. 248 da Lei das S/A, de igual forma, impõe que os investimentos em coligadas ou em controladas **devem** ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial nos seguintes termos:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os **investimentos em coligadas ou em controladas** e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo **método da equivalência patrimonial**, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. (Grifo nosso)

16. De acordo com o método da equivalência patrimonial (MEP), “as empresas reconhecem a parte que lhes cabe nos resultados gerados por suas investidas **no momento em que tais resultados são gerados naquelas empresas, e não somente no momento em que são distribuídos na forma de dividendos, como ocorre no método de custo**. Portanto, o método da

equivalência patrimonial **acompanha o fato econômico**, que é a geração dos resultados e não a formalidade da distribuição de tal resultado⁹. (Grifo nosso)

17. Nesse mesmo sentido também se posicionou o Ministro Gilmar Mendes ao tratar do tema nos autos do RE 870.214, de 04/10/2024:

Em resumo, **o MEP calcula o valor do investimento em empresa controlada ou coligada no exterior consoante a participação da empresa brasileira na empresa estrangeira, independentemente de efetiva distribuição da renda**. Até então, a aplicação do referido método não produzia consequências tributárias, mas **esse cenário foi alterado com a edição da Medida Provisória 2.158-34/35, de 2001**. Na didática expressão do Ministro Nelson Jobim quando do julgamento da ADI 2.588, “[a] legislação tributária, com o objetivo de tornar eficaz a **TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS**, tomou de empréstimo o regime da legislação comercial.” (Grifo nosso)

18. Nesse contexto, a meu ver, não se sustenta o argumento de que a sociedade investidora não adquire disponibilidade econômica ou jurídica sobre os lucros das sociedades controladas ou coligadas.

19. Afinal, conforme salienta Marciano Godoi¹⁰, “se é o próprio direito privado (Lei das Sociedades por Ações, art. 248) que em determinados casos *obriga* as sociedades investidoras a reconhecerem em seu patrimônio o *resultado positivo* decorrente de investimentos antes mesmo da distribuição dos lucros das sociedades investidas, o regime fiscal de imputação de lucros baseado na equivalência patrimonial não contraria a antiga regra (vigente desde do Decreto-lei 1.598, de 1977) de que o “lucro real” a ser tributado pelo imposto de renda é aquele que parte da apuração do *lucro líquido* do período apurado *com observância das leis comerciais*”.

20. Ademais, continua Godoi, “não é razoável pensar que o direito societário possa *impor* às sociedades (normas de ordem pública que é exceção no direito privado) refletir em seu balanço um acréscimo patrimonial sobre o qual essas mesmas sociedades não tenham adquirido qualquer disponibilidade econômica ou jurídica”.

21. Conforme afirma André Martins de Andrade¹¹, “a equivalência patrimonial é um método de avaliação de ativos. Pois é pela avaliação de seus ativos e passivos que a sociedade apura a existência de lucro ou prejuízo em um determinado período de tempo. O lucro, a traduzir acréscimo patrimonial indicativo da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, nada mais é

⁹ GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovaldo dos. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 566.

¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 287.

¹¹ ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 211.

do que o resultado da variação ocorrida na avaliação de ativos e passivos no início de um dado período e no final do mesmo período”.

22. Note-se que segundo o art. 43 do CTN, o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica **ou** jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, é dizer, não se exige que seja econômica **e** jurídica:

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. (Grifo nosso)

23. Verifica-se, pois, que os lucros produzidos pela controlada ou coligada no exterior “geram acréscimo patrimonial na pessoa jurídica brasileira, passível, portanto, de tributação no Brasil em que pese a produção deste acréscimo patrimonial ter-se dado em território estrangeiro e independente de sua distribuição¹²”. Eis a essência da tributação em bases universais.

24. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, ao tratar da equivalência patrimonial, no que interessa ao caso, dispõe:

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Grifo nosso)

25. O art. 25 da Lei nº 9.249/1995, nessa mesma linha, assenta que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo MEP continuarão ter o tratamento previsto na legislação de regência, qual seja, o previsto no Decreto-lei nº 1.598/1977 (§6º); todavia, sem prejuízo da tributação dos lucros auferidos por controladas (§2º) e coligadas (§3º) no exterior, a qual se dá via MEP.

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**.

[...]

¹² ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 203.

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

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

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

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

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

[...]

§ 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:

§ 6º **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, 2º e 3º.** (Grifo nosso)

26. Observe-se que no caso de investimento em pessoas jurídicas residentes no Brasil exclui-se o resultado positivo da equivalência patrimonial do lucro tributável do investidor com vistas a evitar dupla tributação. Se não houvesse tal exclusão a parcela do resultado tributado na investida seria novamente tributada na investidora, porquanto ambas são residentes brasileiras. Ademais, o art. 10 da Lei nº 9.249/1995, isentou os lucros e dividendos apurados com base nos resultados a partir de janeiro de 1996 para pessoas jurídicas residentes no Brasil.

27. Situação diversa ocorre no caso de investimento em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Antes da Lei nº 9.249/1995, em que vigorava o princípio da territorialidade, os resultados positivos de investimentos no exterior avaliados pelo MEP não estavam sujeitos à tributação no Brasil. Com o advento da referida Lei nº 9.249/1995 e, principalmente, pela alteração promovida pela MP nº 2.158-35/ 2001, que introduziu o princípio da universalidade de forma efetiva, os lucros auferidos no exterior por controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil devem ser “computados na apuração do lucro real” (art. 25, §§ 2º e 3º), mediante a técnica da adição.

28. Em síntese, a legislação anterior (Lei nº 9.532/1997) considerava o pagamento ou crédito dos lucros como momento da ocorrência do fato gerador (disponibilidade econômica e regime de caixa). O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, com vistas a atribuir efetividade ao princípio

da universalidade, atribuiu novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência do IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior, o que é permitido via lei ordinária/MP; com efeito, deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do fechamento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Tal sistemática foi mantida com a Lei nº 12.973/2014.

29. Nessa mesma trilha, Marco Aurélio Greco¹³ sustenta que a sistemática prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 “é plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro” e “não desborda o conceito constitucional de renda ou provento, sendo compatível com o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional”.

30. Segundo o autor, partindo da interpretação dos incisos do referido art. 43, “na medida em que o lucro gerado no exterior aumenta o patrimônio da empresa brasileira positivamente, posto que o valor da participação societária passa a ser maior, tal aumento de patrimônio configura quando menos um provento auferido pela pessoa jurídica brasileira, a justificar a sua tributação por IRPJ e CSLL”. Continua o autor:

Num comentário singelo, [...] uma avaliação do patrimônio da brasileira no dia seguinte à data do balanço da estrangeira que tiver apurado seus lucros, certamente (em função dessa participação societária) apontará um valor maior do que ela teria na véspera do seu reconhecimento no balanço da estrangeira. **A rigor, a participação societária titularizada pela brasileira passa a valer mais por existirem lucros reconhecidos no balanço da controlada ou coligada, ainda que não distribuídos.**

Tanto é real esse aumento de patrimônio que a eventual alienação dessa participação societária e sua posterior recompra, já sem os lucros, pode configurar operação *dividend washing*, censurada pela jurisprudência estrangeira. (Grifo nosso)

31. Na mesma linha, Marciano Godoi¹⁴ considera que, “após a LC 104, o art. 43 do CTN autoriza que o legislador ordinário promova a imputação à pessoa jurídica residente dos lucros auferidos por entidades estrangeiras investidas, nos casos em que o investimento deve ser, segundo o direito privado, avaliado segundo o método da equivalência patrimonial”.

32. Verifica-se, pois, que o art. 74 da MP nº 2.158-35 deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do encerramento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Tendo em vista que o lucro produzido no

¹³ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 394-395.

¹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 286.

exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, posto que o valor da participação societária passa a ser maior, tal aumento de patrimônio justifica a tributação pelo IRPJ e CSLL.

33. Acrescente-se ainda que, ao considerar o balanço da pessoa jurídica no exterior - balanço da controlada - como momento da *disponibilização do lucro*, impede-se que a tributação fique sob a discricionariedade da pessoa jurídica residente no Brasil.

34. Pois bem. Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil celebrou acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Nesse sentido, as disposições do art. 98 do CTN, segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha, prevalecem sobre as normas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249/1995, em razão do critério da especialidade dos tratados e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos/tratados somente podem ser modificados, denunciados ou revogados por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

35. Esse é inclusive o posicionamento adotado pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit 18, de 2013. Veja-se:

Convém observar que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria, cumpre lembrar as disposições do art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha.

[...]

Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

36. Ocorre que no caso em análise não há falar-se em aplicação de tratados, vez que a matéria tributável pelo revogado art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e pela Lei nº 12.973/2014, é o acréscimo patrimonial - lucro auferido no exterior - da empresa residente no Brasil e não da empresa residente no exterior.

37. Nesse mesmo sentido, segundo Marco Aurélio Greco¹⁵, “uma vez que o referido art. 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de um patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do artigo 7º das convenções internacionais tributárias assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. [...] mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção de dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do artigo 74, uma vez que [...] esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa estrangeira”.

38. A propósito, oportuno transcrever o trecho Solução de Consulta Cosit 18, de 2013, , que elenca os comentários ao art. 7º da Convenção-Modelo, pela Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, no sentido de que o §1º do art. 7º do Tratado “não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa”. Veja-se:

Solução de Consulta Interna nº 18 Cosit, de 2013

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

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

27. Conforme exposto pela OCDE, **não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios**, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 407-408.

dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior. (Grifo nosso)

39. Ao final, conclui a referida Solução de Consulta:

[...] a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835, 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.** (Grifo nosso)

40. A respeito da Solução de Consulta Cosit 18, de 2013 oportuno a reflexão a seguir.

41. Segundo Alberto Xavier¹⁶, “o procedimento de celebração dos tratados comporta três fases: a fase preparatória ou das negociações, a fase constitutiva ou da celebração e a fase integrativa de eficácia, ou da promulgação”. Interessa-nos, neste ponto, a primeira fase, a preparatória ou das negociações. Segundo o autor:

A fase preparatória ou das negociações inicia-se com a **intervenção de agentes do Poder Executivo** e termina com a autenticação, ou seja, o ato pelo qual as partes declaram concluído o processo de formulação do acordo e que tem como **objetivo prático fixar o texto que será submetido a ratificação.**

42. No caso dos tratados para evitar dupla tributação, na fase preparatória ou das negociações há um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, **mas de funcionários das respectivas administrações tributárias**, no caso do Brasil a Receita Federal, de modo a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atinja os objetivos de cada Estado. Nesse sentido, já se pronunciou o STF nos autos do RE 460.320, de 05/08/2020. Veja-se:

No caso específico dos tratados para evitar a dupla tributação – como o acordo internacional em comento –, o Professor Klaus Vogel ensina, em clássico estudo, que constituem meio pelo qual os Estados partes se obrigam reciprocamente a não exigir, no todo ou em parte, tributos reservados ao outro Estado, criando verdadeira restrição ao direito tributário interno [...].

Assim, **tais acordos internacionais demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, mas de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a concluir instrumento que atinja os objetivos de cada Estado, com o menor custo possível para sua respectiva receita tributária.**

¹⁶ XAVIER, Alberto. Direito Tributário internacional do Brasil. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 105.

Essa complexa cooperação internacional é garantida essencialmente pelo *pacta sunt servanda*. (Grifo nosso)

43. Verifica-se, pois, que a Administração Tributária brasileira - Receita Federal - que participou das negociações dos Tratados com vistas a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atingisse os objetivos tanto do Brasil quanto do outro Estado é a mesma que se pronuncia na Solução de Consulta nº 18 Cosit, de 2013, e explicita que a interpretação da regra negociada com outro Estado é no sentido de que: i) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; ii) a hipótese não é de tributação dos lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas dos lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros.

44. Não seria razoável que a administração tributária brasileira negociasse o teor do Tratado com outro Estado de uma forma e o interpretasse de forma diversa no âmbito interno, ainda mais quando essa interpretação é corroborada pela OCDE.

45. Nesse sentido, o Ministro Gilmar Mendes, nos autos do RE 870214, de 04/10/2024, também citou o posicionamento da OCDE sobre o tema. Veja-se:

Não se ignora, contudo, que efetivamente existe (ou existia) uma dúvida se o art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE impediria a aplicação de legislações do tipo CFC por parte do estado de residência da empresa investidora. Em razão dessa dúvida, enorme celeuma se instalou especialmente aqui no Brasil diante da maneira ampla e irrestrita que o art. 74 da MP 2.158-35 foi desenhado, o qual é demasiadamente amplo para ser considerada uma norma antielisiva. Vozes como a de Sérgio André Rocha defendem que o art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE estabeleceria uma regra de bloqueio, a proibir a tributação desse mesmo lucro pela legislação brasileira, (ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 177).

Entretanto, ao menos no âmbito da OCDE, essa disputa parece ter sido esclarecida, eis que os Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE foram atualizados para expressamente dispor que:

81. Um número significativo de países adotou disposições de empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas de base estrangeira.

Embora a concepção deste tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum destas regras, que agora são internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributável nacional, é que resultam em um Estado Contratante tributar os seus residentes sobre o rendimento atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. Algumas vezes foi argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10,

que essa característica comum da legislação de sociedades estrangeiras controladas entrava em conflito com essas disposições. **Uma vez que tal legislação faz com que o Estado tribute os seus próprios residentes, o n.º 3 do artigo 1.º confirma que não entra em conflito com as convenções fiscais.** A mesma conclusão deve ser alcançada no caso de convenções que não incluam uma disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 1.º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, a interpretação de que estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de empresas estrangeiras controladas não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5º do artigo 10. Também não se aplica quando estas disposições forem lidas em seu contexto. Assim, **embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de sociedades estrangeiras controladas não conflitava com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário.** É reconhecido que a legislação de sociedades estrangeiras controladas estruturada desta forma não é Plenário Virtual - minuta de voto - 04/10/2024 contrária às disposições da Convenção.” (realce atual) (OCDE, ‘2017 Update to the OECD Model Tax Convention’, Paris: OCDE, 2017, p. 53-54.)

Veja-se, portanto, que **a própria OCDE peremptoriamente afirma que o art. 7º do seu modelo de convenção não impede a aplicação de qualquer tipo de legislação de tributação de lucros no exterior porque, nessa situação, o que ocorre é uma tributação pelo estado de seus próprios residentes, com base no princípio da universalidade.** (Grifos do original)

46. Oportuno registrar ainda que os tratados para evitar dupla tributação se destinam a evitar a dupla tributação jurídica e não econômica. Segundo Sérgio André Rocha¹⁷:

[...] a **identificação da dupla tributação jurídica** é feita mediante a aplicação da **regra das quatro identidades**, de forma que somente se verificaria a ocorrência do fenômeno em se identificando que **países distintos**, no exercício de sua soberania fiscal, estão a tributar **o mesmo sujeito passivo**, sobre um **mesmo suposto fático**, mediante a imposição de **tributos com materialidades comparáveis** e em relação a **um mesmo período de tempo**.

Esse critério encontra-se, inclusive, refletido na definição de dupla tributação trazida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em seus comentários à sua Convenção Modelo sobre a tributação da renda e do capital, segundo a qual a **dupla tributação internacional jurídica** seria **“a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos”**.

¹⁷ ROCHA, Sergio André – Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25-26.

A dupla tributação jurídica seria distinta da **dupla tributação econômica**, na qual uma **mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente**. (Grifo nosso)

47. Nessa mesma linha, o Ministro Gilmar Mendes no RE 970214, de 04/10/2024:

Cientes da imprecisão da expressão dupla tributação econômica, fato é que dúvidas não há de que os tratados contra dupla tributação se destinam a evitar a verdadeira dupla tributação da renda transnacional, conhecida internacionalmente como dupla tributação jurídica. Desde a sua introdução, o Modelo de Convenção da OCDE estatui que “[o]s principais objetivos do Modelo de Convenção da OCDE sobre a Tributação da Renda e do Capital são fornecer um meio de resolver, de forma uniforme, os problemas mais comuns que surgem no campo da dupla tributação jurídica internacional”.

[...]

Nesse sentido, é forçoso concluir que a **aplicação do art. 74 da MP 2.158-35 não resulta em dupla tributação jurídica**, que é justamente o objeto de avença entre os Estados contratantes ao celebrar tratados tributários. Isso porque **quem está sendo tributado é a empresa investidora brasileira, relativamente aos rendimentos auferidos por meio de um investimento no exterior. Ainda que essa mesma renda seja objeto de tributação pela jurisdição onde a entidade estrangeira encontra-se localizada, estar-se-ia diante de mera dupla tributação econômica, diante da diversidade de sujeitos**. (Grifos do original)

48. Como se vê, na dupla tributação jurídica tem-se a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o **mesmo sujeito passivo** em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos. Na dupla tributação econômica, por sua vez, uma mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o **sujeito passivo** da obrigação tributária é **diferente**.

49. Ressalte-se, todavia, que o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE é proporcionar meios para solucionar problemas na área de **dupla tributação jurídica internacional**, conforme elencado nos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

1. A **dupla tributação jurídica internacional** pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades

comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de **soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação**.

3. **Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional.** Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo. (Grifo nosso)

50. Heleno Torres¹⁸ também observa que “o *Modelo* [OCDE] não possui a intenção de resolver o problema da “dupla tributação econômica” e que os Estados, caso desejem fazê-los, devem procurar mecanismos aptos através de negociações bilaterais, independentes da referida convenção”.

51. No caso dos autos, a imposição tributária não recai sobre o mesmo contribuinte, porquanto se trata de contribuintes diversos, a controlada, residente no exterior e a controladora, residente no Brasil, o que afasta a possibilidade de dupla tributação jurídica.

52. No âmbito do Carf, recente decisão da CSRF, por voto de qualidade, o que demonstra que a matéria não é pacífica, também é no sentido de que o art. 7º não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do país de residência.

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM O ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

Não existe conflito entre o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 com os tratados que contenham cláusula erigida com base no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, uma vez que este dispositivo não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do seu país de residência, ainda que tais lucros possam decorrer de lucros apurados por controladas residentes no outro país signatário do acordo internacional. [Ementa]

[...]

¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 406.

Enfim, atribuir ao artigo 7 o sentido de bloquear normas CFC, em específico o art. 74 da MP 2.158-35, como pretende o contribuinte, é deixar o Brasil, no pior dos mundos em termos de regulação da tributação das rendas em contexto internacional. De um lado, o modelo OCDE é estruturado para centrar a tributação no critério da residência em detrimento da fonte e, desse modo, favorecer os países mais desenvolvidos exportadores de capital, que rigidamente defendem sua posição política na formulação desses tratados e na aplicação das suas legislações CFC, no cenário interno e internacional. De outro, nas situações não usuais em que o Brasil figura na posição de exportador de capital, busca-se afastar a sua jurisdição tributária por meio de uma “interpretação” deturpada dos tratados. [trecho do acórdão] (Acórdão nº 9101-006.885, de 02/04/2024; Redator designado Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

53. O colegiado, todavia, por voto de qualidade, alinhou-se à corrente no sentido de que a aplicação da Lei nº 12.973/2014 não viola os tratados internacionais celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE destinados a evitar a dupla tributação, porquanto a matéria tributável é o lucro da residente brasileira.

Conclusão

54. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior