



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720037/2020-67
ACÓRDÃO	1101-001.839 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO BRADESCO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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. 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, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam parcial provimento ao recurso apenas para permitir as adições à base de cálculo da CSLL, em face da aplicação do 7 do Tratado Brasil-Luxemburgo para evitar a dupla tributação. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.1495/1519, contra acórdão da DRJ, efls.1470/1488, que julgou improcedente manifestação de inconformidade, efls.1341/1373, contra despacho decisório que não reconheceu/reconheceu parcialmente direito creditório constante em declaração de compensação, efls. 1320/1321.

O Despacho Decisório analisou o direito creditório declarado na DCOMP 08917.42329.150119.1.7.03-0539 (fls 2-109) e utilizado para compensar débitos declarados nessa própria DCOMP e nas listadas a seguir: 15518.28807.170621.1.3.03-3403 20836.45047.200721.1.3.03-4023 18534.20803.190821.1.3.03-2549 37828.57491.150921.1.3.03-1003 29787.16576.190122.1.3.03-0006.

Nesse aspecto, o Despacho decisório decidiu:

- - HOMOLOGAR as compensações declaradas por meio das DCOMPs listadas a seguir, utilizando-se o saldo restante do crédito reconhecido (crédito reconhecido = R\$ 1.075.430.677,98) após a homologação da compensação declarada na DCOMP 08917.42329.150119.1.7.03-0539: 15518.28807.170621.1.3.03-3403; 20836.45047.200721.1.3.03-4023; 18534.20803.190821.1.3.03-2549 ; 37828.57491.150921.1.3.03-1003
- HOMOLOGAR PARCIALMENTE as compensações declaradas por meio da DCOMP 29787.16576.190122.1.3.03-0006, utilizando-se o saldo restante do crédito reconhecido (crédito reconhecido = R\$ 1.075.430.677,98) após a homologação da compensação declarada na DCOMP 08917.42329.150119.1.7.03-0539 e nas demais DCOMPs. deferir parcialmente a restituição informada no PER 00949.77227.160522.1.2.02-8700 no valor de R\$ 7.947.089,32.

Ainda, 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 CSLL do ano-calendário de 2017. O direito creditório foi declarado inicialmente na Dcomp nº 08917.42329.150119.1.7.03-0539, no valor original de R\$1.075.430.677,98.

No Despacho Decisório nº 224/2021, do qual a interessada teve ciência em 24/05/2021, foi reconhecido o crédito de R\$1.059.703.840,02 e homologada a compensação. Posteriormente, foram transmitidas as Dcomp de números 15518.28807.170621.1.3.03-3403, 20836.45047.200721.1.3.03-4023, 18534.20803.190821.1.3.03- 2549, 37828.57491.150921.1.3.03-1003 e 29787.16576.190122.1.3.03-0006 e o Per nº 38297.11818.160522.1.2.03-8534, referentes ao mesmo crédito.

No Despacho Decisório nº 282/2022, do qual a interessada teve ciência em 02/08/2022, a autoridade a quo decidiu por:

- a) homologar as compensações declaradas nas Dcomp de números 15518.28807.170621.1.3.03-3403, 20836.45047.200721.1.3.03-4023, 18534.20803.190821.1.3.03-2549 e 37828.57491.150921.1.3.03-1003;
- b) homologar parcialmente a compensação declarada na Dcomp nº 29787.16576.190122.1.3.03-0006;
- c) indeferir a restituição pleiteada no Per nº 38297.11818.160522.1.2.03-8534.

A análise do direito creditório relativo ao saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2017 foi efetuada no Despacho Decisório nº 224/2021, sintetizado a seguir.

A autoridade a quo relata que a interessada informou, no registro N670 da ECF, saldo negativo de CSLL no montante de R\$1.075.427.027,60.

ECF - Registro N670		Declarado
1	Base de cálculo da CSLL	718.613.874,31
4	CSLL apurada	143.722.774,86
15	(-) CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. fed. (Lei 9430/96, art. 64)	19.161,05
17	(-) CSLL Retida na Fonte por PJ Dir. Privado (Lei 10833/2003, art. 30)	1.129.478,42
19	(-) CSLL mensal paga por estimativa	1.218.001.162,99
21	CSLL a pagar	-1.075.427.027,60

Acrescenta que, na Dcomp, a interessada informou crédito de R\$1.075.430.677,98, composto pelas parcelas abaixo discriminadas, valor ligeiramente superior ao informado na ECF:

Parcelas do crédito na DCOMP	
Retenções na fonte	1.148.639,45
Pagamentos por estimativa	1.218.001.162,99

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 M350 da ECF relativa ao ano de 2017. Acrescenta que, no processo nº 16327.720036/2020-12 (relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano de 2017), 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. 438, 892 e 905).

Acrescenta que, desse valor, foi deduzido o resultado negativo de 2016 no montante de (USD 198.255.413,45) e resultado negativo da incorporada HSBC Cayman no valor de (USD 8.305.955,33).

Relata que, intimada a comprovar os resultados negativos da filial em Grand Cayman, a interessada apresentou os seguintes documentos:

- demonstrações contábeis auditadas do Banco Bradesco Grand Cayman (fl. 647), 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. 727);

- 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. 708);
- 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. 730);
- 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. 709, 741, 766, 805).

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 do 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 inclui 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 da solução de consulta interna: (...) 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. 375 e 413), 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. Consolidação 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	3,308	863.266.456,90
New York Branch – USA ⁽¹⁾	61.159.968,89	1512 e 1852		61.159.968,89	3,308	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	3,308	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	3,308	2.077.424,00
Bradesco Securities Hong Kong	365.522,00	804		365.522,00	3,308	1.209.146,78
Bradesco Europa ⁽²⁾	26.020.342,00	2032 e 2070		26.020.342,00	3,308	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. 478, 485 e 905)

(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 ao lucro real, conforme demonstrativo abaixo:

M350 - Demonstração da Base de cálculo da CSLL	Contribuinte ECF AC 2017	Apuração feita no despacho decisório	Diferença
1 Lucro Líquido antes da CSLL	5.253.879.621,84	5.253.879.621,84	
92 SOMA DAS ADIÇÕES	65.436.292.655,32	65.540.338.847,93	-104.046.192,61
200 SOMA DAS EXCLUSÕES	69.663.581.028,14	69.663.581.028,14	
201 BASE DE CÁLCULO CSLL ANTES COMPENSAÇÃO BASE NEGATIVA	1.026.591.249,02	1.130.637.441,63	-104.046.192,61
202 (-) Compensação de Base de Cálculo Negativa	307.977.374,71	335.402.170,17	-27.424.795,46
203 BASE DE CÁLCULO DA CSLL	718.613.874,31	795.235.271,46	-76.621.397,15

(*) No e-Sapli, consta saldo suficiente para a compensação de base de cálculo negativa.

1.2. Da CSLL retida na fonte

A autoridade a quo relata que a interessada informou, na Dcomp, retenções na fonte de R\$19.161,05 (código 6188) e R\$1.129.478,40 (código 5952). Informa que, em consulta ao sistema Dirf, identificou retenções na fonte sob o código 6188 (alíquota total de 7,05%, sendo 1% de CSLL) nas quais a interessada consta como beneficiária no valor de R\$8.709,12, conforme quadro abaixo:

CNPJ da Fonte Pagadora	CSLL retida (DCOMP)	Valores em DIRF
00.352.294/0001-10	423,08	423,08
01.543.032/0001-04	9.652,16	8.286,04
07.522.669/0001-92	1.240,81	
08.761.132/0001-48	880,90	
12.272.084/0001-00	6.582,37	
27.644.368/0001-49	381,73	
Total	19.161,05	8.709,12

A autoridade a quo relata que, no processo nº 16327.720036/2020-12, a interessada foi intimada a comprovar o oferecimento à tributação dos rendimentos que ensejaram a retenção sob o código 6188.

Acrescenta que, em resposta, 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 de código 6188 na apuração do saldo negativo de CSLL, visto que não restou comprovada a tributação dos respectivos rendimentos.

Em relação ao código 5952¹, haja vista a grande quantidade de retenções, a autoridade a quo informa que utilizou o sistema Contágil para consolidar as informações prestadas em Dirf pelas fontes pagadoras.

Informa que foram confirmadas totalmente retenções no montante de R\$359.750,27 (fls. 914 a 919) e parcialmente retenções no valor de R\$389.981,05 (fls. 920 a 937), totalizando CSLL retida na fonte confirmada de R\$749.731,32.

A autoridade a quo relata que, intimada a comprovar a tributação dos rendimentos correspondentes às retenções na fonte, a interessada apresentou informações e documentos (fls. 947 a 1274) das contas nas quais tributou 98,77% do total das receitas em questão.

Acrescenta que verificou por amostragem que as contas indicadas compõem contas como 71799003 e 7178005, que integram a conta 71700009 (rendas de prestação de serviços). Assim, a autoridade a quo considerou comprovada a retenção na fonte de CSLL no montante de R\$749.731,32, passível de dedução na apuração do saldo negativo.

Código	Dcomp	Despacho Decisório
6188	19.161,05	0,00
5952	1.129.478,40	749.731,27
soma	1.148.639,45	749.731,27

1.2. Dos pagamentos por estimativa

A autoridade a quo confirmou, no sistema Sief, o montante de R\$1.218.001.162,99 referente às estimativas pagas de CSLL, não havendo divergência em relação a essa parcela do crédito.

1.4. Das conclusões

Diante do exposto, a autoridade a quo apurou saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2017 no valor de R\$1.059.703.840,02, demonstrado na tabela abaixo:

¹ O código de receita 5952 engloba CSLL— (1%), Cofins (3%) e Pis (0,65%), o que resulta em alíquota total de 4,65%.

ECF - Registro N670		Declarado	Apurado na análise
1	Base de cálculo da CSLL	718.613.874,31	795.235.271,46
4	CSLL apurada	143.722.774,86	159.047.054,29
15	(-) CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. fed. (Lei 9430/96, art. 64)	19.161,05	0,00
17	(-) CSLL Retida na Fonte por PJ Dir. Privado (Lei 10833/2003, art. 30)	1.129.478,42	749.731,32
19	(-) CSLL mensal paga por estimativa	1.218.001.162,99	1.218.001.162,99
21	CSLL a pagar	-1.075.427.027,60	-1.059.703.840,02

Assim, foi reconhecida a parcela de R\$1.059.703.840,02 do direito creditório declarado na Dcomp nº 08917.42329.150119.1.7.03-0539 e homologadas as compensações até o limite do crédito reconhecido.

2. DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada do Despacho Decisório nº 282/2022 em 02/08/2022, a interessada 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 da CSLL – 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) CSLL Retida na Fonte – a fiscalização permitiu apenas o aproveitamento na composição do saldo negativo de CSLL das retenções confirmadas em DIRF. Alega que o despacho decisório deve ser reformado e que a restituição deve ser integralmente deferida.

2.1. Das adições à base de cálculo da CSLL – 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 (MEP).

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. Da CSLL retida na fonte

No Registro N670 da ECF, a interessada informou CSLL retida na fonte por órgãos da administração pública federal no valor de R\$19.161,05 (código 6188) e CSLL retida na fonte por pessoas jurídicas de direito privado (código 5952) no montante de R\$1.129.478,42.

No Despacho Decisório nº 224/2021, a autoridade a quo não reconheceu as retenções referentes ao código 6188 e reconheceu a parcela de R\$749.731,32 relativa ao código 5952.

A recorrente alega que a autoridade a quo não poderia desconsiderar as retenções de CSLL na fonte simplesmente pelo fato de não constarem das Dirf transmitidas pelas fontes pagadoras. Argumenta que a Dirf representa

documento elaborado por terceiros, em relação à qual ela não tem controle quanto ao teor, adequação e veracidade das informações inseridas na declaração. Sustenta que a documentação já apresentada nos autos é suficiente para comprovar a efetividade das retenções e cita a Súmula Carf nº 80.

Assim, requer o reconhecimento do crédito relativo à CSLL retida na fonte.

2.3. Do pedido

Por todo o exposto, a recorrente requer a reforma do Despacho Decisório nº 282/2022, de forma que seja reconhecido integralmente o crédito pleiteado. Caso se entenda necessário, requer a produção de todos os meios de prova, incluindo diligências fiscais, especialmente a fim de:

- (i) verificar na contabilidade a correta apuração da base de cálculo de CSLL e
- (ii) verificar as retenções na fonte que não constam das Dirf entregues pelas fontes pagadoras.

Por fim, destaca que a apresentação da manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade dos créditos tributários nos termos do art. 74, §11, da Lei nº 9.430/96.

O Acórdão recorrido, no entanto, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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. RETENÇÕES NA FONTE. Na apuração do saldo negativo de CSLL, o sujeito passivo poderá deduzir a contribuição retida na fonte, 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 Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente cientificado, em 24.03.2023, conforme intimação às efls.1491, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em 20.04.2023, às efls. 1495/1519, em que repisa os argumentos já expostos em manifestação de inconformidade, e a seguir sumarizadas: III.1 - DAS ADIÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - 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 – DA CSLL RETIDA NA FONTE.

Em síntese, pede para “reconhecer o direito creditório do Recorrente e, por conseguinte, deferir o pedido de restituição objeto do presente processo (PER n' 38297.11818.160522.1.2.03- 8534). Outrossim, o Recorrente protesta pela realização de todas as diligências que, porventura, se façam necessárias para o julgamento do presente caso.”

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 conheço.

Conforme resume a Recorrente, as divergências apuradas para as rubricas representativas da controvérsia da presente disputa podem ser sintetizadas da seguinte maneira:

i) Adições à base de cálculo da CSLL – 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;

(ii) CSLL Retida na Fonte – a fiscalização permitiu apenas o aproveitamento na composição do saldo negativo de CSLL das retenções confirmadas em DIRF.

Quanto à **primeira divergência**, 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 adiro àqueles que entendem que as **regras brasileiras aplicáveis às pessoas jurídicas não possuem caráter antielisivo, 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 arrecadatário, 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

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.

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.

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.

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.

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 n. 12.973/14 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 n. 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 §7 do art. 25 da Lei n. 9.249/96, incluído pela Lei n. 11.129/14, determina que “os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio”. Na mesma linha, dispõe o §1 do art. 81 da Instrução Normativa n. 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 n. 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 n. 12.973 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 11.112.973/14 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. 1º, 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 nº 2.158-35/01 pelo art. 7º (lucro das empresas)²⁴ dos acordos contra bitributação também se aplica para o art. 7725 da Lei nº 12.973/2014. Isto ocorre porque tanto na regra anterior quanto na regra atual o evento tributável 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 nº 1.325.709 também seria aplicável no que se refere à aplicação de Tratados contra a bitributação, afastando, consequentemente, a Lei nº 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 nº 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 tratarem de dividendos pagos.

Por fim, **quanto ao último ponto, 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:

O contribuinte foi intimado no mencionado Processo nº 16327.720036/2020-12, que trata do saldo negativo de IRPJ do mesmo ano, a comprovar as contas onde teria oferecido à tributação os respectivos rendimentos que ensejaram a retenção sob o código 6188. Em resposta (fls. 912), afirmou não ter sido possível mapear as receitas que originaram as referidas retenções, mas que 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\$ 8.709,12.

No que tange ao código 5952, em razão da grande quantidade de retenções foi necessário efetuar consulta no sistema Contágil, cujos relatórios apontam que foram confirmadas totalmente em DIRF retenções no montante de R\$ 359.750,27 (fls. 914/919), enquanto houve retenções que foram parcialmente confirmadas em DIRF no valor de R\$ 389.981,05 (fls. 920/937), totalizando a CSLL retida na fonte confirmada de R\$ 749.731,32.

33. O interessado foi intimado a apresentar as contas em que teria oferecido à tributação as respectivas receitas através do Termo de Intimação Fiscal nº 0.740/2021, cuja ciência ocorreu em 11/03/2021, e solicitou prorrogação de prazo em 16/03/2021, 05/04/2021 e 23/04/2021.

34. Em 10/05/2021, o interessado apresentou informações e documentos (vide fls. 947/1274) das contas onde tributou cerca de 98,77% do total das receitas em questão na DRE. Através do Plano de Contas (fls. 938/943), verifica-se por amostragem que as contas indicadas compõem contas como 71799003 e 7178005, que integram a conta 71700009 (Rendas de Prestação de Serviços).

35. Considerando que o interessado comprovou o oferecimento à tributação de 98,77% das receitas que ensejaram a retenção 5952, mostra-se suficiente para aproveitamento na composição do saldo negativo de CSLL da contribuição retida na fonte confirmada de R\$ 749.731,32.

O mesmo posicionamento foi mantido na decisão recorrida:

Na apuração do saldo negativo do período, os valores relativos à CSLL retida na fonte podem ser deduzidos se atendidas cumulativamente duas condições: i) a comprovação da retenção e ii) a inclusão dos rendimentos correspondentes na apuração da base de cálculo da contribuição.

Em relação à retenção de CSLL de código 6188, no valor de R\$19.161,05, informada na Dcomp, a autoridade a quo confirmou, em consulta ao sistema Dirf, retenções no montante de R\$8.709,12.

Entretanto, 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. 910 a 913).

Por sua vez, na manifestação de inconformidade, a recorrente não apresentou alegação acerca dessa parcela não confirmada (código 6188). Logo, trata-se de matéria não impugnada.

Em relação às retenções de código 5952, a não confirmação de parte da CSLL retida na fonte decorreu da ausência de informação da retenção nas Dirf entregues pelas fontes pagadoras.

Nos termos do art. 943, §2º, do Decreto nº 3.000/992 (vigente à época dos fatos), aplicável também à CSLL, 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 ou contribuição pela fonte pagadora.

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

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Constitui ônus da contribuinte interessada comprovar a certeza e liquidez do crédito, instruindo sua manifestação de inconformidade com documentos que respaldem suas afirmações, consoante determinam os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

De acordo com o art. 373 do Código de Processo Civil, constitui ônus do autor do pedido a comprovação do direito alegado:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Assim, incumbe à contribuinte demonstrar a existência do crédito que alega possuir perante a Fazenda, bem como apresentar provas de suas alegações.

Em relação à comprovação da CSLL retida na fonte sob código 5952, a recorrente alega que os documentos constantes dos autos são suficientes para comprovar as retenções, não tendo apresentado documentos adicionais com a manifestação de inconformidade.

Em consulta aos autos deste processo, constata-se que foram apresentados, no curso do procedimento fiscal, os documentos de fls. 947 a 1.274, incluindo um arquivo em formato Excel.

Verifica-se que se trata de informações relativas à contabilização das receitas de prestação de serviços que sofreram retenção relativa ao código 5952. Na petição de fls. 1.271 a 1.274, a interessada presta os seguintes esclarecimentos:

Elementos Solicitados

1. Com relação aos valores de IRRF (código de receita 5952), apresentar comprovação das contas contábeis onde foram registradas as respectivas receitas no balancete ou DRE, e indicar claramente em petição os valores das receitas, contas e páginas da documentação apresentada.

Resposta: Esclarecemos que o Banco Bradesco possui diversas naturezas de prestação de serviços, as quais sofrem a retenção relativa ao código 5952, no qual há a retenção de 1% de CSLL.

Tais receitas com prestação de serviços estão contabilizadas de forma segregada nas contas do grupo COSIF 7.1.7.00.00-9 – Rendas com Prestação de Serviços e nem sempre todo o saldo da Receita da conta analítica sofreu a referida retenção, o que torna moroso o processo de mapeamento e conciliação.

Para demonstração de forma analítica, preparamos a planilha ArqNaoPaginavel01 na qual descrevemos analiticamente as Receitas Totais contabilizadas nas contas contábeis por cliente, conforme natureza de serviço em cada aba da planilha.

Na aba Y570, na qual temos o valor da Receita por fonte retentora, vinculamos as abas analíticas das receitas por tipo de serviço por colunas e por CNPJ da Fonte Retentora, demonstrando assim a parcela da receita contabilizada que foi base de retenção do código 5952.

Nesta mesma planilha, há uma aba RESUMO em que mantivemos o vínculo por fórmulas dos saldos contábeis de cada conta com a respectiva aba analítica, assim como o vínculo com a aba Y570, além de referenciar os documentos que contêm os razões internos.

Destacamos que nem sempre a totalidade da Receita contabilizada na conta foi base para a retenção, pois quando o serviço é prestado diretamente a um Fundo, este por não possuir personalidade jurídica, não tem obrigatoriedade de retenções fonte.

No arquivo Excel denominado ArqNaoPaginavel001.xlsx (termo de juntada às fls. 947), estão discriminadas as receitas contabilizadas relativas às retenções de código 5952.

Embora na planilha conste a informação relativa à retenção de CSLL à alíquota de 1%, os documentos apresentados sequer mencionam as alegadas retenções na fonte. A título de exemplo, reproduz-se o documento de fls. 950 (os demais documentos são semelhantes):

(...)

Ante o exposto, conclui-se que não foram comprovadas as retenções na fonte de código 5952 que não haviam sido confirmadas no despacho decisório.

Pois bem, em seu Recurso Voluntário a Recorrente alega que a não consideração dos valores confirmados em DIRF referente as retenções de órgãos públicos, no valor de R\$ 8.709,12, deve ser revista por esse E. Conselho, uma vez que, como o próprio v. acórdão recorrido aponta, *“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”*, nos termos do art. 943, §2º, do Decreto nº 3.000/9914 (vigente à época dos fatos).

Contudo, esse argumento não foi suscitado em sede impugnatória, já que o recorrente **não apresentou qualquer alegação** acerca da parcela não confirmada relativa ao item 6188. Portanto, afasto a alegação do contribuinte, à luz do art. 17 do Decreto 70.235/1972, considerando-o **não impugnado**.

Com relação à **parcela não confirmada relacionada ao item 5952**, verifica-se que o despacho decisório apenas admitiu as retenções comprovadas em DIRF:

No que tange ao código 5952, em razão da grande quantidade de retenções foi necessário efetuar consulta no sistema Contábil, cujos relatórios apontam que foram confirmadas totalmente em DIRF retenções no montante de R\$ 359.750,27 (fls. 914/919), enquanto houve retenções que foram parcialmente confirmadas em DIRF no valor de R\$ 389.981,05 (fls. 920/937), totalizando a CSLL retida na fonte confirmada de R\$ 749.731,32.

O acórdão recorrido, adotando como premissa a Súmula CARF n. 143 admitiu outros meios de prova. Contudo, entendeu que os documentos apresentados não seriam suficientes para demonstrar as retenções:

No arquivo Excel denominado ArqNaoPaginavel001.xlsx (termo de juntada às fls. 947), estão discriminadas as receitas contabilizadas relativas às retenções de código 5952.

Embora na planilha conste a informação relativa à retenção de CSLL à alíquota de 1%, os documentos apresentados sequer mencionam as alegadas retenções na fonte. A título de exemplo, reproduz-se o documento de fls. 950 (os demais documentos são semelhantes):

(...)

Ante o exposto, conclui-se que não foram comprovadas as retenções na fonte de código 5952 que não haviam sido confirmadas no despacho decisório.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente alega que, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 740/2021 em 11/03/2021, o Recorrente peticionou às fls. 128 (e documentos anexos a ela) apresentando “*mapeamento das contas contábeis nas quais 100% das receitas contabilizadas sofreram retenção de IR Fonte, e seus saldos oferecidos a tributação podem ser verificados no relatório do registro L300 – DRE (DOC_COMPROBATORIOS0001)*”.

Aproveitou para esclarecer que “*as receitas com prestação de serviços que geraram a retenção 5952, estão pulverizadas em contas do grupo COSIF 7.1.7.00.00-9 – Rendas com Prestação de Serviços, o que torna moroso o processo de mapeamento*”.

Acresce que apresentou, em petição de fls. 1271/1274 (e documentos anexos), os esclarecimentos a seguir descritos, que juntamente com a documentação anexada aos presentes autos, demonstram analiticamente que os valores da receita base para retenção foi contabilizada no resultado do Banco Bradesco no ano-calendário de 2017

Como se verifica, os **documentos apresentados pela Recorrente apontam para a tributação da receita, o que é apenas um dos fatores necessários para compensação.**

O **outro é justamente a demonstração da retenção**, o que restou questionado no despacho decisório e no acórdão recorrido e para o que não foram apresentadas novas provas.

Assim, por entender que as provas carreadas aos autos não são capazes de demonstrar as retenções na fonte, voto por negar provimento ao recurso nessa parte, mantendo o acórdão recorrido.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para permitir as adições à base de cálculo da CSLL, em face da aplicação do 7 do Tratado Brasil-Luxemburgo para evitar a dupla tributação.

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 – Luxemburgo veicula 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 excetuadas 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 imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

⁴ TÓRRES, 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.

(...)§ 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 no 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.**

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

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.

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 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

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.

acréscimo patrimonial indicativo da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, nada mais é 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.

[...]

§ 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;

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.

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

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

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 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

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.

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

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

sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

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

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

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

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.**

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 n.º 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]

[...]

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)

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.

53. O colegiado, 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