



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



**Processo nº** 16327.720623/2016-25  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.795 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 07 de novembro de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
BANCO BRADESCO S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de circunstâncias fáticas distintas nos acórdãos recorrido e paradigma apresentado.

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO QUE UTILIZARAM FUNDAMENTOS DIVERSOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial quanto os julgados cotejados utilizaram fundamentos legais diferentes para decidir. No caso dos autos, o recorrido valeu-se da previsão contida no art. 108, IV e § 2º do CTN, dispositivo que não foi objeto de apreciação pelo paradigma apresentado.

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. BRASIL-GRÃO-DUCADO DE LUXEMBURGO. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADORA NACIONAL. AUSÊNCIA DE ANTINOMIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. No caso concreto, o Tratado firmado entre Brasil e Luxemburgo não impede a tributação do resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, nos limites do despacho de admissibilidade. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso do Contribuinte, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli,

Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Luciano Bernart, e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pelo Banco Bradesco S.A. em face do Acórdão nº 1302-004.329, de 11/02/2020 (fls. 2.656 a 2.695) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR EMPRESA CONTROLADA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. PREVALÊNCIA SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA.

Não se confundem as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Não se trata de esvaziar o conteúdo do artigo 7º da convenção, mas sim de compatibilizá-lo com a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior que se insere na categoria de norma CFC, plenamente admitido pelo direito internacional. O que se tributa no Brasil os lucros auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, o que não é o mesmo que alcançar os lucros totais auferidos pela empresa situada em Luxemburgo, sujeita às regras de tributação daquele Grão-Ducado. A bitributação, no caso, é evitada pela norma brasileira que assegura a compensação integral do imposto pago no exterior, até o limite do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ RECONHECIDO E AINDA NÃO RESTITUÍDO. EXIGÊNCIA DE IRPJ NO MESMO ANO-CALENDÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA EQUIDADE. DESCABIMENTO.

Ante a existência de saldo negativo de IRPJ formado no ano-calendário, objeto de pedido de restituição devidamente reconhecido em outro processo administrativo, mas pendente de pagamento, por uma questão de equidade

descabe a aplicação de multa de ofício sobre os valores de IRPJ exigidos relativos ao mesmo período de apuração.

**SALDO NEGATIVO. PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.**

O saldo negativo de um período não inclui os créditos de mesma natureza dos períodos anteriores, uma vez que os fatos geradores e apuração são distintos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**JUROS SOBRE MULTA.**

Nos termos da súmula CARF n.º 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário com relação à aplicação do tratado Brasil-Luxemburgo, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca e Breno do Carmo Moreira Vieira e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa de ofício aplicada sobre a exigência de IRPJ do ano 2011, vencidos o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que negava provimento nesta parte e o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias que dava provimento para aproveitamento de saldo negativo para cancelar o imposto, juros e multa lançados e, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso quanto ao aproveitamento de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2012 à compensação de prejuízos fiscais e à incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado com relação à aplicação do tratado Brasil-Luxemburgo e ao cancelamento da multa de ofício sobre o IRPJ de 2011.

A exigência em discussão refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL em decorrência da verificação da existência de lucros auferidos no exterior nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013 por controladas da Contribuinte cujos valores não foram incluídos pela autuada na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

A discussão diz respeito à aplicação, ou não, do previsto no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, considerando-se que há tratados firmados entre Brasil e Luxemburgo, onde está sediada a controlada do Contribuinte, para fins de evitar dupla tributação de renda.

Remanesce, igualmente, a discussão sobre o cancelamento da multa de ofício aplicada, tendo sido exonerada no ano-calendário 2011 em função da existência saldo de pedido de restituição reconhecido pelo Fisco e ainda não pago. Tal matéria é objeto de recurso especial da Fazenda Nacional.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação, arguindo, essencialmente, que não teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL; que o disposto no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 padece de ilegalidade; e que a autuação não deveria prosperar já que deveria prevalecer

o previsto nos tratados internacionais para evitar a bitributação celebrados entre o Brasil e os países acima mencionados.

Requeru, ainda, o aproveitamento de saldo de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas apurados nos períodos auditados.

Analisando a Impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância considerou-a parcialmente procedente para admitir o aproveitamento do saldo negativo de IRPJ que ainda não tenha sido objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário que foi parcialmente provido para, na parte que ainda interessa à presente lide, exonerar a multa de ofício do ano-calendário 2011 aplicada por haver saldo objeto de pedido de restituição admitido e ainda não pago. Quanto à exigência de tributos, o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

Os autos foram encaminhados em 17/03/2020 (fl. 2.696) para ciência do acórdão de recurso voluntário pela PGFN. O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o “Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos”. Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 16/04/2020. O recurso especial foi apresentado em 13/05/2020 (fl. 2.724), período em que a fluência dos prazos processuais estava suspenso por força das Portarias CARF números 8.112 e 10.199, as duas de 2020<sup>1</sup>. Portanto, foi tempestiva a propositura do Recurso Especial de fls. 2.697 a 2.707.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 2.727 a 2.732 admitiu o Apelo Fazendário, nos seguintes termos:

Da Divergência apontada

Embora não tenha sido explicitado, da leitura do recurso especial deduz-se que se trata da seguinte proposta de divergência:

**Do manutenção da multa de ofício sobre o IRPJ lançado mesmo em face da existência de saldo negativo, pendente de restituição, suficiente para absorvê-lo no momento do lançamento**

A Recorrente apresenta um único paradigma para este tema: Ac. n.º 1401-001.761, que foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

IRPJ RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO. A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela

<sup>1</sup> No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a prática de atos processuais estava suspenso e assim permaneceu até 31/08/2020 (Portaria RFB n.º 543, de 20/03/2020, alterada pelas Portarias RFB n.º 936, de 29/05/2020, n.º 1.087, de 30/06/2020, e n.º 4.105, de 30/07/2020).

sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

**SALDO NEGATIVO JÁ UTILIZADO EM PER/DCOMP. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO EM LANÇAMENTO FISCAL.**

O Saldo Negativo de IRPJ aproveitado, por meio de PER/DCOMP, para restituição de IRPJ e/ou compensação com tributos administrados pela Receita Federal não pode ser utilizado em lançamentos fiscais que apuraram fato gerador do IRPJ, sob pena de seu aproveitamento em duplicidade.

**JUROS SELIC.** Súmula CARF n.º 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do A demonstração da divergência para este tema resumiu-se ao seguinte conteúdo:

[...]

#### **Da similitude fática**

As situações fáticas envolvendo a higidez da multa de ofício são bem semelhantes. Em ambos os julgados há uma solicitação de que o saldo negativo do IRPJ pudesse ser aproveitado para absorver o lançamento que constituiu o crédito tributário no mesmo ano da apuração desse saldo.

Da mesma forma, nesses julgados já havia solicitação para proceder com o seu aproveitamento em PER/Dcomps apresentados antes que os respectivos lançamentos de ofício fossem constituídos.

#### **Da Divergência constatada**

O Contribuinte obteve êxito na demonstração da divergência.

**O ac. recorrido**, na situação descrita acima, prolatou decisão em que mesmo tendo sido indeferido o pleito de absorção da compensação (tal qual o paradigma), e com fundamento na equidade - nos termos do art. 108, inc. IV, e §2º do CTN - abriu exceção em relação a multa de ofício, afastando-a, por existir saldo negativo do IRPJ suficiente para fazer face ao seu *quantum* no período de apuração, não importando se o referido saldo estaria disponível no momento do lançamento.

**De outra banda**, em situação assemelhada, ao tempo em que o paradigma negou o aproveitamento do saldo negativo para absorver o lançamento de ofício, diferente do ac. Recorrido, **não abriu exceção para afastar apenas a multa de ofício**. É que nesse caso, o critério determinante era outro: importava se o contribuinte tinha **saldo negativo disponível** bastante o suficiente para fazer essa absorção no período do lançamento, ou seja, era necessário que o referido saldo **não tivesse sido consumido** por processos de compensações - pendentes ou não de homologação - antes da lavratura do auto de infração. Negou-se o aproveitamento e por consequência o lançamento e seu consectário legal - a multa de ofício - manteve-se também incólume.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

No mérito, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido em relação a esta matéria, de modo que se restabeleça a multa de ofício aplicada sobre o IRPJ do ano-calendário 2011.

Intimado em 05/06/2020 (fl. 2.740) da decisão recorrida, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu, o Contribuinte opôs, na mesma data, embargos declaratórios que foram rejeitados pela Presidência da Turma Julgadora.

Em 16/06/2020 (fl. 2.749), o Recorrido apresentou as tempestivas Contrarrazões de fls. 2.750 a 2.759.

Em seu documento de defesa, o Contribuinte insurge-se contra o conhecimento do recurso especial Fazendário, afirmando que o paradigma apresentado não possui semelhança fática com o recorrido. No mérito, pugna pelo desprovimento do apelo e pela manutenção do cancelamento da multa de ofício, nos termos da decisão recorrida.

Cientificado em 13/07/2020 (fl. 2.777) do despacho que rejeitou os embargos declaratórios apresentados, o Contribuinte manejou, em 28/07/2020 o recurso especial de fls. 2.780 a 2.817, parcialmente admitido pelo despacho de fls. 2.851 a 2.855, conforme seguintes excertos principais:

**(2) “tributação dos lucros da controlada da Recorrente no exterior”**

**Decisão recorrida:**

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR EMPRESA CONTROLADA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. PREVALÊNCIA SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA.

Não se confundem as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Não se trata de esvaziar o conteúdo do artigo 7º da convenção, mas sim de compatibilizá-lo com a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior que se insere na categoria de norma CFC, plenamente admitido pelo direito internacional. O que se tributa no Brasil os lucros auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, o que não é o mesmo que alcançar os lucros totais auferidos pela empresa situada em Luxemburgo, sujeita às regras de tributação daquele Grão-Ducado. A bitributação, no caso, é evitada pela norma brasileira que assegura a compensação integral do imposto pago no exterior, até o limite do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil.

**Acórdão paradigma n.º 101-95.802, de 2006:**

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA — Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto n.º 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.

[...].

Nessa linha de raciocínio, concluo que a tributação com fulcro no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7º da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jaluá, enquanto não disponibilizados.

[...].

Assim, ainda dentro da segunda linha de raciocínio, que considera que os rendimentos sobre cuja tributação se controverte podem ser considerados dividendos, e se regem pelo Artigo 10 da Convenção, ainda assim não caberá a tributação, em face do que dispõe o parágrafo 4 do Art. 23.

11. No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que não se confundem as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 101-95.802, de 2006) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que os arts. 7 e 10 das Convenções sobre Dupla Tributação impedem a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 (tendo em vista o art. 7º da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jaluá [empresa espanhola], enquanto não disponibilizados; e que, dentro da segunda linha de raciocínio, que considera que os rendimentos sobre cuja tributação se controverte podem ser considerados dividendos, e se regem pelo Artigo 10 da Convenção, ainda assim não caberá a tributação).

13. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

[...].

15. Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, **ADMITO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere à matéria: (2) *“tributação dos lucros da controlada da Recorrente no exterior”*.

Preliminarmente, o Contribuinte requereu a “*aplicação do art. 19-E à Lei n.º 10.522/2002 face ao art. 106 do CTN*”, aduzindo tratar-se de norma de ordem pública, em razão de o acórdão recorrido ter sido decidido por voto de qualidade, e, no mérito, requereu a reforma do acórdão recorrido para cancelar integralmente a exigência.

Os autos foram encaminhados para a PGFN em 20/11/2020 (fl. 2.868) para ciência do despacho de admissibilidade do recurso especial do Contribuinte, decidindo-se o órgão Fazendário por ofertar em 04/12/2020 (fl. 2.906) tempestivas Contrarrazões (fls. 2.869 a 2.905), peça na qual não oferece resistência ao conhecimento do recurso especial do Contribuinte. No mérito, pugna para que seja negado provimento ao apelo.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

### 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial Fazendário é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

O Contribuinte ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo Fazendário. Para tanto, afirma que não há similitude entre os fatos levados a julgamento no recorrido e no paradigma. Sustenta a afirmação apontando que no caso ora em julgamento, o Contribuinte possuía crédito com a Fazenda na data de julgamento, valor este decorrente de pedido de restituição reconhecido e não liquidado. No paradigma, diversamente, o crédito vindicado teria sido integralmente utilizado em pedido de compensação formalizado antes do lançamento contestado.

Entendo assistis razão ao Contribuinte.

O paradigma indicado (Acórdão n.º 1401-001.761, de 25/01/2017), além da ementa já reproduzida no relatório, apresenta as seguintes informações e fundamentos do voto vencedor com destaques ora acrescidos:

Após pedido da recorrente para aproveitamento do saldo negativo, esta turma do CARF resolveu converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem verificasse a existência do referido saldo negativo, conforme Resolução n.º 1401-000.256, de 07 de agosto de 2013, de efls. 566 a 571, transcrita parcialmente abaixo:

[...]

Em seguimento ao pedido desta turma do CARF, a fiscalização efetuou a diligência necessária ao atendimento do pleito e elaborou informação fiscal em que afirma que o saldo negativo existente no ano-calendário de 2003, no

**montante de R\$ 6.789.386,07, já havia sido utilizado para fins de compensação de débitos tributários** perante a Receita Federal, veja (efl. 581):

[...]

Intimada do teor da Informação Fiscal supra, a recorrente apresenta resposta (efls. 587 a 591) em que **confessa ter utilizado o saldo negativo** apurado no ano-calendário de 2003 **no pedido de restituição e compensação eletrônico (PER/DCOMP n.º 32384.35837.270204.1.3.023002) constante no processo n.º 16327.000321/200746, o qual, por sua vez, já havia sido homologado** pela Receita Federal. Ainda assim, entende que seu pedido deve ser atendido, pelas seguintes razões:

[...]

No caso concreto, a empresa é quem fez a opção da utilização do saldo negativo por meio do PER/DCOMP n.º 32384.35837.270204.1.3.023002, entregue na data de 27/02/2004, ou seja, logo após o encerramento do exercício de 2004, ano-calendário de 2003 e, portanto, **antes do início da fiscalização e da autuação fiscal.**

Assim sendo, correta a conduta da fiscalização pelo não aproveitamento do saldo negativo de IRPJ, que se justifica pelo fato de sua inexistência no momento da lavratura do auto de infração.

De acordo com o transcrito, a Turma Julgadora, com base em diligência fiscal procedida pela unidade de origem, concluiu que o valor do prejuízo fiscal que o Contribuinte pretendia aproveitar para reduzir a autuação havia sido objeto de pedido de restituição cumulado com compensação formalizado antes mesmo do início do procedimento de ofício. Mais, a compensação pleiteada havia sido homologada. Conclui afirmando que a autuação fiscal foi procedente em função da inexistência do direito creditório no momento da lavratura do auto de infração. Salienta-se que não houve discussão quanto à multa de ofício aplicada sobre tal parcela da exigência.

Já no caso dos presentes autos, sobre a matéria em discussão importa considerar as seguintes informações, extraídas do voto vencedor, de lavra do I. Luiz Tadeu Matosinho Machado (com destaques ora acrescidos):

#### **Do cancelamento da multa de ofício sobre o IRPJ lançado relativo ao ano-calendário 2011**

A recorrente alegou ainda em seu recurso que, ainda que fossem devidos os valores exigidos a título de IRPJ relativo aos anos-calendário 2011 e 2012 a exigência deveria ser cancelada, pois possuía saldo negativo a compensar relativo ao ano-calendário 2011, em valor muito superior ao exigido no lançamento.

O d. relator, com base nas conclusões das diligências determinadas na Resolução n.º 1302-000.649, votou por acolher a pretensão da recorrente, *verbis*:

[...]

Não obstante, a maioria do colegiado divergiu deste posicionamento, tendo em vista que o alegado saldo negativo de IRPJ, no montante de R\$ 273.216.294,67,

efetivamente apurado em favor da recorrente foi objeto de pedido de restituição já devidamente reconhecido no PA nº 16327-903462/2014-41, e se encontrava aguardando emissão de ordem bancária para seu pagamento, conforme se extrai do relatório de diligências (fl. 2527):

[...]

Considerou o colegiado que, por ocasião do lançamento o contribuinte já havia solicitado a restituição do referido saldo negativo, não estando, portanto, disponível para o aproveitamento pelo Fisco naquela data, a não ser que o próprio contribuinte, renunciando a discutir a exigência do processo pleiteasse a extinção dos valores devidos com utilização de parte daquele saldo pleiteado no referido PA.

Além disso, observou o colegiado que o saldo a restituir já se encontrava reconhecido na data do julgamento e era passível de pagamento do montante reconhecido a qualquer momento, de sorte que, autorizar a utilização de parte daquele saldo para a quitação de valor devido neste processo poderia implicar na extinção indevida do crédito tributário, sem sua liquidação de fato, se aquele valor já houver sido pago antes da decisão definitiva deste processo.

Por outro lado, sopesou o colegiado que, de qualquer sorte, o contribuinte possuía saldo negativo, do próprio período de apuração da exigência, suficiente para realizar a extinção do crédito devido em 2011 e que o mesmo ainda não havia sido efetivamente restituído à recorrente na data do lançamento, de sorte que por uma questão de equidade, nos termos do art. 108, inc. IV, e §2º do CTN10, seria indevida, neste caso, a aplicação da multa de ofício relativa à parcela devida relativa ao IRPJ daquele período. Baseou-se o colegiado, analogicamente, na sistemática aplicada pela Receita Federal nos casos em que o contribuinte pleiteia restituição de IRPF em sua Declaração de Ajuste Anual em valores superiores ao devido e esta é reduzida, antes de efetivada a restituição, em face de alguma glosa de despesa, p.ex.

Desta feita, considerando que, na data do lançamento, efetivamente existia saldo negativo de IRPJ do ano de 2011, em montante suficiente para a extinção das diferenças apuradas pela fiscalização, ainda pendentes de restituição ao sujeito passivo, houve por bem o colegiado, em sua maioria, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa de ofício aplicada sobre o IRPJ lançado relativo ao ano-calendário 2011.

De plano, constata-se que a decisão recorrida, alinhou-se ao entendimento do paradigma quanto a não possibilidade de utilização do crédito pretendido como dedução do lançamento, mas valeu-se de fundamento legal que não foi objeto de apreciação pelo Colegiado paradigma, qual seja, a aplicação do art. 108, IV, e § 2º do CTN, uma vez que, repita-se, no acórdão paradigmático sequer houve discussão acerca da multa de ofício, limitando-se ao exame da dedução pretendida pelo Contribuinte.

Entretanto, considerando que havia valor a ser restituído, valor este inclusive reconhecido pela RFB e potencialmente suficiente para a extinção das diferenças apuradas pelo fisco, pendente apenas o seu pagamento, a Turma Julgadora, com base na equidade e na analogia com os procedimentos relativos a pessoas físicas, decidiu por cancelar, tão-somente, a multa de ofício do lançamento.

Portanto, além da fundamentação adotada pelo recorrido que passou ao largo do paradigma, os julgados cotejados trataram de fatos que não tinham similitude que pudesse ensejar o dissídio previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF. Especialmente, saliente-se, a existência e disponibilidade de crédito no recorrido, e a inexistência, posto ter sido integralmente utilizada, no paradigma.

Concluo, portanto, que não há divergência interpretativa a ser solvida por este Colegiado.

Pelo exposto, meu voto é por não conhecer do Recurso Especial Fazendário.

Quanto ao apelo do Contribuinte, a Fazenda Nacional não opôs resistência ao seu conhecimento, motivo pelo qual adoto os fundamentos do despacho de admissibilidade de fls. 2.851 a 2.855 para dele conhecer.

Em seu recurso, preliminarmente, o Contribuinte ainda requereu a “*aplicação do art. 19-E à Lei n.º 10.522/2002 face ao art. 106 do CTN*”, aduzindo tratar-se de norma de ordem pública, em razão de o acórdão recorrido ter sido decidido por voto de qualidade (§ 9º do art. 25 do Decreto n.º 70235/72), e, no mérito, requereu a reforma do acórdão recorrido para cancelar integralmente a exigência.

Para maior clareza, ambos os dispositivos legais são a seguir reproduzidos.

Decreto n.º 70.235/1972:

Art.25. [...]

[...]

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.(Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Lei n.º 10.522/2002:

Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.(Incluído pela Lei n.º 13.988, de 2020)

O despacho de admissibilidade andou bem ao não admitir a matéria como dissenso jurisprudencial, até mesmo porque o Recurso Especial do Contribuinte erige à matéria como *preliminar* sem qualquer indicação de paradigmas a fim de apontar divergência de interpretação de norma.

Tal ausência de indicação de divergência já poderia ser indicativo de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais não poderia adentrar o mérito da questão posta pelo Contribuinte. Nesse sentido, são claras as disposições da Lei (Decreto n.º 70.235/1972, grifos não constam do original):

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno

[...]

§ 2º **Caberá recurso especial** à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado

[...]

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais

No mesmo sentido, também o Regimento Interno do CARF é expresso ao fixar que o recurso especial somente é cabível contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF. Confira-se: (Anexo II do RICARF, grifos não constam do original):

Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:

I - Embargos de Declaração;

II - Recurso Especial; e

III - Agravo. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Além disso, convém ressaltar que a aplicação de um ou outro dispositivo, em caso de empate no julgamento, não decorre de decisão colegiada. Melhor explicando, não se trata de matéria a ser interpretada e submetida à deliberação da turma, nem a votação para fins de decidir qual seria o dispositivo legal a ser empregado. Ao contrário, a aplicação consiste em ato do Presidente da Turma Julgadora como instrumento de se aferir e proclamar o resultado de votação em caso de empate, nos termos do §1º do art. 58, Anexo II, do RICARF<sup>2</sup>.

Em tais condições, demonstrado que a aplicação de um ou outro dispositivo legal não decorre de *decisões proferidas por colegiados do CARF*, descabe a pretensão de interposição do recurso especial de divergência.

Não sendo questão a que se permita ao Colegiado deliberar e votar, não faz sentido cogitar que a CSRF vá discutir em primeira mão o assunto. Reitera-se, portanto, que não se trata de hipótese de cabimento de recurso especial de divergência, razão pela qual a preliminar arguida não deve ser conhecida.

---

<sup>2</sup> Art. 58. [...]

§ 1º Encerrado o debate o presidente tomará, sucessivamente, os votos dos demais conselheiros, na ordem dos que tiveram vista dos autos e dos demais, a partir do 1º (primeiro) conselheiro sentado a sua esquerda, e votará por último, proclamando, em seguida, o resultado do julgamento, independentemente de ter tido vista dos autos.

Desse modo, encaminho meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e para CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte, nos limites do despacho de admissibilidade.

## 2 MÉRITO

### 2.1 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Para a Recorrente, a Fiscalização não poderia ter incluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio de uma empresa controlada domiciliada no Grão-Ducado de Luxemburgo.

Segundo seu entendimento, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, violaria o art. 7º dos Tratados firmados pelo Brasil com os países envolvidos para evitar a dupla tributação da renda. Desse modo, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, a Fiscalização estaria tributando os lucros das empresas controladas sediadas no exterior, e não os lucros da Recorrente, domiciliada no Brasil.

Entende, a Recorrente, ademais, que seria competência exclusiva do país onde está sediada a empresa controlada tributar os lucros por elas auferidos, nos termos previstos no art. 7º dos respectivos Tratados.

Pois bem, passo a analisar o tema.

A matéria enfrentada não é nova no âmbito do CARF, aliás, trata-se de um dos temas de maior envergadura econômica ainda em discussão nesta Corte Administrativa. E mantenho o meu entendimento já formulado em diversos julgados.

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

*Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.*

Depois de inúmeras controvérsias legislativas<sup>3</sup>, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

---

<sup>3</sup> Tais controvérsias surgiram com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei n.º 9.249/95, na IN/SRF n.º 38/96 e na Lei n.º 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas *Controlled Foreign Corporations* – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

Com o advento da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL<sup>4</sup>; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-se:

*Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 10 da Lei no 9.532, de 1997.*

[...]

*Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional<sup>5</sup>. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

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

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

<sup>4</sup> Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP n.º 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP n.º 2.158-35/01.

<sup>5</sup> Cf. João Francisco Bianco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43<sup>6</sup>.

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

*Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.*

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

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

<sup>6</sup> Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

<sup>7</sup> Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 85.051, de 18 de agosto de 1980.

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

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

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória n.º 2.158-35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

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

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional<sup>8</sup> e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:*

*Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”<sup>9</sup>*

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

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – *profits*) remetidas ao

<sup>8</sup> Ver e.g., LANG, Michael. “*CFC Regulations and Double Taxation Treaties*”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

<sup>9</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

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

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

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

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

*14. O propósito do parágrafo 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado*

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

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting BEPS*, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição<sup>10</sup>. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

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

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

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02<sup>11</sup>. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)<sup>12</sup>. Veja-se:

---

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

<sup>11</sup> Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

<sup>12</sup> Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

**COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COMO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL**

*Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.*

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

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

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

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

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

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

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

#### *COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL*

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

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

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

#### *Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:*

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

*39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito*

*da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.*

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

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

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pelas empresas sediadas no exterior. A nossa lei não pode alcançar estas últimas sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

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

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

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

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

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

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

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

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

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

Especificamente em relação ao tratado Brasil-Luxemburgo, o acórdão recorrido, com propriedade, cita precedente deste colegiado no “Acórdão n.º 9101- 003.088, cujo voto da lavra do D. conselheiro André Mendes Moura propugnou no sentido de que não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2158-35/2001 e as disposições da MP 2158-35/2001”.

Portanto, não assiste razão à Recorrente. Inexiste ofensa ao Acordos firmados pelo Brasil com Luxemburgo.

Desse modo, impõe-se a manutenção integral da exigência.

### **3 CONCLUSÃO**

Isto posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte, nos limites do despacho de admissibilidade, e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto