



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720053/2020-87</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.001 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-ESPANHA E BRASIL-ÁUSTRIA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas nas Convenções firmadas entre o Brasil, Espanha e Áustria para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2015

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação às exigências de CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Ano-calendário: 2015

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO DA ECF COM INCORREÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Não há como tipificar a postura adotada pela Recorrente que apurou o seu lucro com base na interpretação da aplicação dos tratados internacionais que entende válida, como omissão ou incorreção que enseje na aplicação

das penalidades por descumprimento das obrigações acessórias previstas nas condutas previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014. A interpretação adotada pela Recorrente é razoável e consistente com o que defende, sendo impossível exigir-lhe conduta diversa sob pena de reconhecer a procedência do lançamento fiscal, o qual no mérito trata-se de matéria controvertida tanto neste Conselho quanto no judiciário.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário quanto (i) à aplicação dos tratados para evitar a bitributação e (ii) quanto ao ajuste da Base de Cálculo em decorrência da exclusão dos dividendos pagos pelas controladas no exterior. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Gustavo de Oliveira Machado e Andressa Paula Senna Lísias. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto à compensação do imposto pago no exterior – consolidação vertical. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a multa regulamentar; vencido o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Julgamento realizado após a edição da Lei nº 14.689/2023, que deverá ser observada quando da execução do acórdão.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de lançamento de ofício através do qual se está a exigir IRPJ e CSLL, relativos ao ano calendário de 2015, incidentes sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas controladas da Recorrente no respectivo período de apuração, além de multa isolada por conta de erros cometidos nas informações prestadas via ECF.

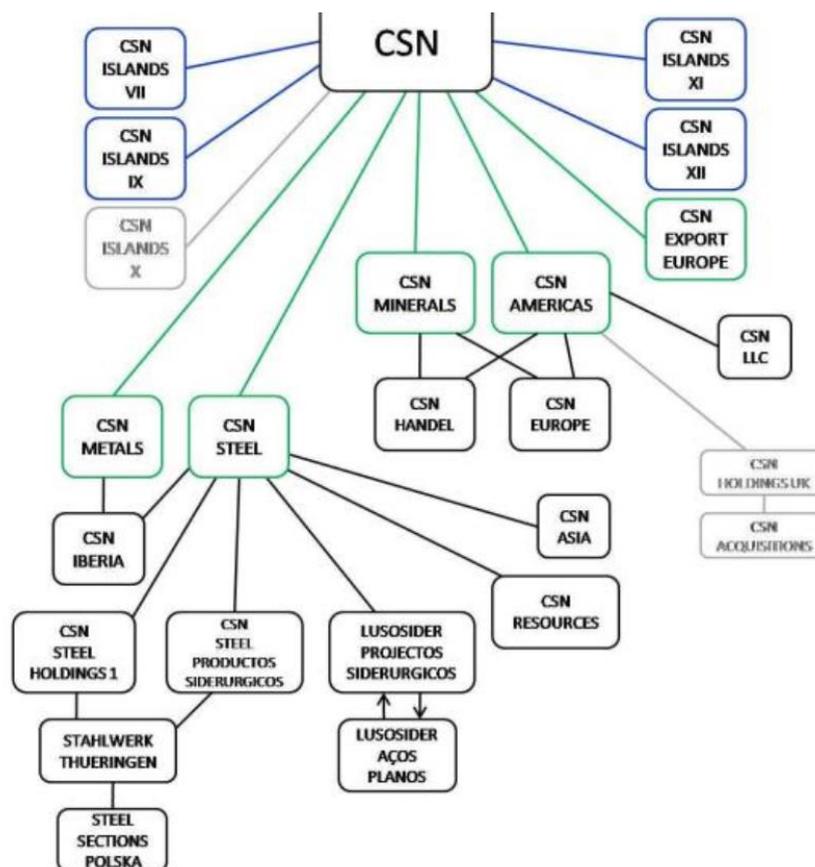
O lançamento foi descrito conforme o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 4.454/4.512, que apontou, segundo o Relatório da decisão recorrida, os seguintes fatos:

Trata-se de auto de infração que constituiu crédito tributário referente a imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), acrescido de juros de mora e multa de ofício, além de multa isolada por informações inexatas, incorretas ou omitidas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Foram lançados os seguintes valores originais:

<b>IRPJ</b>		
	31/12/2015	R\$36.038.261,28
<b>CSLL</b>		
	31/12/2015	R\$80.971.720,42
<b>Multa isolada</b>		
	20/12/2016	R\$70.131.953,20
	28/09/2020	R\$88.486.277,07

2. As bases do IRPJ e da CSLL foram compensadas com prejuízos fiscais acumulados nos valores de R\$36.038.261,28 e R\$19.224.266,26, respectivamente.

3. Procedeu-se à auditoria da tributação dos lucros provenientes de participações que a Interessada possuía no exterior no ano de 2015. Segue cronograma das controladas da contribuinte:



3.1. A Interessada, por sua vez, não incluiu os lucros das controladas localizadas em países que possuíam tratado para evitar dupla tributação com o Brasil pelo seu entendimento de que tais tratados impediriam a tributação sobre bases universais. Foi feita análise jurídica pela possibilidade de tributar o ajuste da equivalência decorrente de lucro no exterior mesmo se existente tratado para evitar dupla tributação, nos termos da Solução de Consulta Interna (SCI) nº 18, de 8 de agosto de 2013, da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), com a ressalva de que no ano-calendário em tela a matéria já estava regida pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

3.2. Além disso, foi efetuada auditoria na parcela da equivalência equivalente ao lucro trazida à tributação pelas compensações feitas com imposto pago no exterior e com prejuízos das respectivas controladas, nos termos regulados pela Instrução Normativa (IN) nº 1.520, de 5 de dezembro de 2014:

**Art. 10.** O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.

§ 1º A pessoa jurídica que fizer a opção prevista na Seção II do Capítulo I poderá utilizar o prejuízo acumulado referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2014.

§ 2º O valor do prejuízo acumulado passível de compensação com lucros futuros será proporcional à participação em cada controlada no exterior.

§ 3º A compensação do prejuízo acumulado com os lucros futuros da mesma controlada no exterior será efetuada antes de sua conversão em Reais.

§ 4º A compensação de prejuízo acumulado no exterior com lucros futuros da mesma pessoa jurídica não está sujeita ao limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

**Art. 38.** O Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior conterà, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada;

II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;

III - o resultado negativo, em moeda do país de domicílio e em Reais, da controlada de períodos anteriores a:

a) 2014, para os optantes nos termos da Seção II do Capítulo I; e

b) 2015, para os demais;

IV - o valor do resultado negativo do período em Reais e na moeda do país de domicílio da controlada;

V - o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria controlada utilizado na compensação na moeda do país de domicílio;

VI - o resultado negativo do período utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio; e

VII - o saldo de resultado negativo acumulado na moeda do país de domicílio.

§ 1º Para o aproveitamento dos prejuízos acumulados anteriores previstos na Seção I do Capítulo II, o demonstrativo de que trata o caput deve ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) até 30 de setembro de 2015. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1577, de 31 de julho de 2015)

§ 2º Para o aproveitamento de resultados negativos apurados a partir de 1º de janeiro de 2015 ou a partir de 1º de janeiro de 2014 para as pessoas jurídicas optantes nos termos da Seção II do Capítulo I, o valor do resultado negativo apurado no período deve ser informado no demonstrativo a ser entregue até a data estabelecida no art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1577, de 31 de julho de 2015)

§ 3º A falta de informação dos estoques de prejuízos acumulados na forma e prazo estabelecidos neste artigo impede o seu aproveitamento para compensação com lucros futuros.

**Art. 25.** A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

§ 1º Considera-se imposto sobre a renda pago no exterior o imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído para a controladora brasileira.

§ 2º No caso de consolidação, poderá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas, cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

§ 3º No caso de não haver consolidação, a dedução de que trata o caput será efetuada de forma individualizada, por controlada, direta ou indireta.

§ 4º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação no exterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 8º a 11 do art. 30.

§ 5º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 5º-A O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o § 5º pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários, a qual deve: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se ao resultado obtido por controlada equiparada nos termos do art. 15, filial ou sucursal, no exterior.

§ 7º O imposto sobre a renda pago no exterior deve ser informado no Demonstrativo de Imposto Pago no Exterior de que trata o art. 40.

#### **Coligadas Regime de Competência**

**Art. 26.** O imposto sobre a renda pago no país de domicílio da coligada de que trata o art. 19 poderá ser compensado com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto sobre a renda pago no país de domicílio da coligada 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 A pessoa jurídica no Brasil deverá comprovar o pagamento mediante apresentação do documento de arrecadação estrangeiro.

§ 3º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 4º 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. (...)

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

§ 1º Para efeitos da dedução, considera-se imposto sobre a renda o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada, do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem e de o pagamento ser exigido em dinheiro ou outros bens.

§ 3º O tributo pago no exterior a ser deduzido 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:

- I - da disponibilização, na hipótese do imposto retido na fonte sobre o lucro distribuído; e
- II - do balanço apurado, nos demais casos.

§ 4º 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.

§ 5º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 6º A dedução de que trata o caput será efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta.

§ 7º Para efeito de dedução, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

§ 9º Para efeito do disposto no §8º, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

- I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada, direta ou indireta, ou coligada que houverem sido computados na determinação do lucro real;
- II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior.

§ 10. Efetuados os cálculos na forma do § 9º, o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º.

§ 11. Para fins do disposto nos §§ 9º e 10, o cálculo do valor do tributo pago no exterior passível de dedução deve ser efetuado antes da compensação de prejuízo fiscal acumulado no Brasil relativo a anos-calendário anteriores.

§ 12. Na hipótese de os lucros da filial, sucursal, coligada e controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 8º e 13 deste artigo.

§ 13. O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

§ 14. O tributo pago sobre lucros 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.

§ 15. Para efeito do disposto no § 14, 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).

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.

§ 17. 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 § 16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 19. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do § 13, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

#### **Consolidação de Resultados**

**Art. 31.** No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no art. 30 o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.

3.2. O presente procedimento fiscal referiu-se ao ano-calendário 2015, primeiro ano do novo regime de tributação. Conforme art. 10 da IN RFB nº 1.520, de 2014, o prejuízo acumulado anterior a 2015 “poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38”. Assim, procedeu-se à auditoria detalhada para “verificar se alguma parcela desse estoque já fora utilizada para reduzir o lucro líquido oferecido à tributação em algum período anterior, inclusive nas consolidações chamadas “verticais”, que eram regra antes da vigência da Lei nº 12.973/14, por força do artigo art. 1º, §6º, da Instrução RFB Normativa SRF nº 213/2002, que vigorou até o ano-calendário de 2014 para a fiscalizada”.

Tal informação deve se dar por intermédio do Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior na ECF no prazo de 30 de setembro de 2015, corroborada por documentação comprobatória. Colaciona-se informação constante da ECF:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	C	D	E	F
		PREJUÍZO ACUMULADO ATÉ 31/12/2013	PREJUÍZO ACUMULADO ATÉ 31/12/2014	PREJUÍZO ACUMULADO ATÉ 31/12/2014	PREJUÍZO ACUMULADO ATÉ 31/12/2015
		ECF 2014	ECF 2014	ECF 2015	ECF 2015
		Resultado Negativo de Períodos Anteriores (Art. 38, §1º - IN 1520/14)	Saldo Negativo Acumulado (Art. 38, VII - IN 1520/14)	Resultado Negativo de Períodos Anteriores (Art. 38, III, b - IN 1520/14)	Saldo Negativo Acumulado (Art. 38, VII - IN 1520/14)
CSN ISLANDS VII CORP	Dólar	US\$ 328.658.422,00	US\$ 200.016.250,59	US\$ 200.016.251,00	US\$ 75.391.526,00
CSN ISLANDS IX CORP	Dólar	US\$ 14.084.901,35	US\$ 14.102.978,70	US\$ 14.102.979,00	US\$ 13.998.330,00
CSN ISLANDS XI CORP	Dólar	US\$ 16.394.157,46	US\$ 16.204.884,94	US\$ 16.204.885,00	US\$ 12.735.189,00
CSN ISLANDS XII CORP	Dólar	US\$ 226.481.337,33	US\$ 295.191.540,68	US\$ 325.658.646,65	US\$ 437.639.503,00
CSN STEEL S.L.U.	Euro	€ 104.535.000,00	€ 123.116.000,00	€ 123.116.000,00	€ 167.939.242,00
CSN Handel GmbH	Euro	-	€ 27.572.713,95	€ 27.572.713,95	-
CSN LLC	Dólar	US\$ 98.350.464,00	US\$ 97.828.506,00	US\$ 97.828.506,00	US\$ 130.057.375,00
CSN Holdings (UK) Limited	Dólar	-	US\$ 79.000,00	US\$ 79.000,00	US\$ 79.000,00
CSN Acquisition Limited	Dólar	-	US\$ 31.000,00	US\$ 31.000,00	US\$ 31.000,00
CSN Ithiria LDA	Euro	-	€ 8.773.578,07	-	-
CSN Resources S.A.	Euro	€ 270.418.937,00	€ 355.632.720,00	€ 355.632.720,00	€ 514.187.543,00
CSN Steel Holdings 1. S.L.	Euro	€ 59.389.232,13	€ 60.845.232,13	€ 60.845.232,00	€ 60.951.963,00
CSN Steel Sections Polska	Zloty	-	-	-	€ 131.425,00
CSN Steel Productos Siderurgicos	Euro	€ 139.064.155,65	€ 141.676.155,65	€ 141.676.156,00	€ 141.785.042,00
Lusosider Projectos Siderurgicos	Euro	€ 105.615,31	€ 124.582,31	€ 124.582,00	€ 6.216.088,00
Lusosider Aços Planos S.A.	Euro	€ 50.358.553,71	€ 56.129.080,71	€ 56.129.081,00	€ 62.177.401,00

3.3. Sobre tais prejuízos, a autoridade fiscal dispôs que foram vistas algumas inconsistências em "um total de 34 (trinta e quatro) incorreções, razão pela qual foi lavrado o Termo de Constatação e de Intimação nº 19, em 03/09/2020 (fls. 1027/1051), no qual foram listadas todas as inconsistências detectadas e foi concedido prazo de 20 (vinte) dias para retificação, tendo em vista a possibilidade da redução de 50% (cinquenta por cento) na aplicação da multa prevista no inciso II do caput do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/76". A Interessada, por sua vez, "apresentou resposta (fls. 1053/1054) na qual comunicou a remessa ao SPED da ECF Retificadora referente ao ano-calendário de 2015, na qual foram corrigidas algumas das inconsistências apontadas". Mas não foi efetuada retificação de todas as inconsistências acima. Em análise individualizada por parte relacionada, restaram as seguintes dissociações:

#### I – CSN ISLANDS VII CORP

Em que pese o somatório dos prejuízos constantes nas demonstrações de resultado apresentadas resultar em um total de US\$ 204.835.708,00 ao final de 2014, o saldo informado para o período em ECF foi de US\$ 200.016.250,59, sendo este o montante passível de compensação futura, não cabendo mais retificação deste valor para maior, conforme se depreende dos §§ 1º e 3º do artigo 38 da IN 1.520/14, já comentados.

#### II – CSN ISLANDS IX CORP

Em que pese o somatório dos prejuízos constantes nas demonstrações de resultado apresentadas resultar em um total de US\$ 14.352.016,00 ao final de 2014, o saldo informado para o período em ECF foi de US\$ 14.102.978,70, sendo este o montante passível de compensação futura, não cabendo mais retificação deste valor para maior, conforme §§ 1º e 3º do artigo 38 da IN 1.520/14.

#### III – CSN ISLANDS XI CORP

Neste caso, o somatório dos prejuízos constantes nas demonstrações de resultado apresentadas (2009 e 2010), após absorção dos resultados positivos apurados nos períodos subsequentes (2011 a 2014), resulta em um total de US\$ 15.916.295,08 ao final de 2014, valor este inferior aos US\$ 16.204.885,00 declarados na ECF AC 2015. Assim, tendo em vista que a empresa declarou um estoque de prejuízos superior ao que faz jus segundo a documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC

2015. Uma vez intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 1), a fiscalizada procedeu à correspondente retificação.

#### **IV – CSN ISLANDS XII CORP**

Neste caso, o somatório dos prejuízos constantes nas demonstrações de resultado apresentadas resulta em um total de US\$ 298.165.040,00 ao final de 2014, valor este inferior aos US\$ 325.658.646,65 declarados na ECF AC 2015. Assim, tendo em vista que a empresa declarou um estoque de prejuízos superior ao que faz jus segundo a documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015. Uma vez intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 2), a fiscalizada procedeu à correspondente retificação.

#### **V – CSN STEEL S.L.U e Suas Investidas**

Assim, uma vez verificados os resultados apurados pela CSN STEEL nos anos-calendário anteriores a 2015, constatamos que a empresa possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 no valor de € 52.788,00. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de € 123.116.000,00, ao qual não faz jus segundo análise da documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado pela fiscalizada para € 52.788,00. Uma vez intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 3), a fiscalizada procedeu à correspondente retificação.

#### **VI – LUSOSIDER PROJECTOS SIDERURGICOS S.A.**

Assim, uma vez verificados os resultados apurados pela LUSOSIDER PROJECTOS SIDERURGICOS S.A. nos anos-calendário anteriores a 2015, constatamos que a empresa possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 no valor de € 18.967,00. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de € 124.582,00, ao qual não faz jus segundo análise da documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado pela fiscalizada para € 18.967,00. Embora intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 4), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação.

#### **VII – LUSOSIDER AÇOS PLANOS S.A.**

Assim, uma vez verificados os resultados apurados pela LUSOSIDER AÇOS PLANOS S.A. nos anos-calendário anteriores a 2015, constatamos que a empresa possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 no valor de € 7.825.191,00. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de € 56.129.081,00, ao qual não faz jus segundo análise da documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado pela fiscalizada para € 7.825.191,00. Embora intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 5), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação.

#### **VIII – CSN RESOURCES S.A.**

Assim, uma vez verificados os resultados apurados pela CSN RESOURCES S.A. nos anos-calendário anteriores a 2015, constatamos que a empresa possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 no valor de € 125.833.703,00. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de € 355.62.720,00 ao qual não faz jus segundo análise da documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado pela fiscalizada para € 125.833.703,00. Embora

intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 6), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação.

#### **IX – CSN STEEL HOLDINGS 1, S.L.U.**

Assim, uma vez verificados os resultados apurados pela CSN STEEL HOLDINGS 1 nos anos-calendário anteriores a 2015, constatamos que a empresa possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 no valor de € 2.637.000,00. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de € 60.845.232,00, ao qual não faz jus segundo análise da documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado pela fiscalizada para € 2.637.000,00. Embora intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 7), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação. Retificou apenas em relação ao confronto com a planilha apresentada, reduzindo o saldo para € 59.757.497,00.

#### **X – CSN STEEL PRODUCTOS SIDERURGICOS, S.L**

Assim, uma vez verificados os resultados apurados pela CSN STEEL PRODUCTOS SIDERURGICOS nos anos-calendário anteriores a 2015, constatamos que a empresa possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 no valor de € 4.740.000,00. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de € 141.676.156,00, ao qual não faz jus segundo análise da documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado pela fiscalizada para € 4.740.000,00. Embora intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 8), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação. Retificou apenas em relação ao confronto com a planilha apresentada, reduzindo o saldo para € 138.412.098,00.

#### **XI – CSN IBÉRIA, LDA**

Compulsando a Demonstração de Resultado da CSN IBERIA referente a 2014, verifica-se que a controlada não apurou o prejuízo acima informado, mas um lucro (antes de impostos) de € 15.218.265,33. Na ECF AC 2015 o saldo de prejuízos da controlada foi devidamente zerado, do que se conclui que a fiscalizada reconheceu que cometeu equívoco na ECF do ano anterior.

Observa-se que no demonstrativo de consolidação constante no item V consta um lucro de € 11.584.143,00, que corresponde a 76,12% do lucro acima mencionado, proporcional à participação detida pela CSN STEEL na referida controlada, informação que coincide com a que consta na demonstração de resultado da empresa e que, portanto, corrobora com a conclusão aqui exposta. Sendo assim, não houve retificação a ser procedida no Demonstrativo de Prejuízos Acumulados da ECF AC 2015, referente a esta controlada.

#### **XII – CSN AMERICAS S.L.U e Suas Investidas**

Verifica-se, nos demonstrativos de consolidação acima reproduzidos, que a CSN AMERICAS S.L.U. apurou resultado consolidado positivo nos anos-calendário de 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014. Observe-se que, neste caso, o resultado é positivo mesmo após a exclusão de dividendos e demais ajustes procedidos pela fiscalizada nas consolidações. (...)

Assim, uma vez verificados os resultados apurados pela CSN AMERICAS nos anos-calendário anteriores a 2015, constatamos que a empresa não possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014.

#### **XIII – COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL LLC**

Assim, uma vez verificados os resultados apurados pela CSN LLC, constatamos que a empresa não possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de US\$ 97.828.506,00 ao qual não faz jus segundo a documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado de forma a ZERAR tal campo.

Embora intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 9), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação. Retificou apenas em relação ao confronto com a planilha apresentada, reduzindo o saldo para € 81.987.763,00.

#### **XIV – CSN HOLDINGS (UK) LIMITED**

Compulsando a Demonstração de Resultado da CSN HOLDINGS (UK) LIMITED referente a 2014, confirma-se que a controlada apurou prejuízo de US\$ 79.000,00, o qual convertido ao câmbio de 31/12/2014 (taxa de 1,2149) corresponde a € 65.027,00, valor que consta no demonstrativo de consolidação da CSN AMERICAS.

Assim, verifica-se que o prejuízo apurado no ano de 2014 já foi absorvido pelos lucros das CSN AMERICAS e suas demais investidas em sua consolidação, não podendo compor o estoque de prejuízos acumulados, ou seja, a fiscalizada não possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 referente à controlada CSN HOLDINGS (UK) LIMITED. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de US\$ 79.000,00 ao qual não faz jus segundo a documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado de forma a ZERAR tal campo. Embora intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 10), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação.

#### **XV – CSN ACQUISITIONS LIMITED**

Compulsando a Demonstração de Resultado da CSN ACQUISITIONS LIMITED referente a 2014, confirma-se que a controlada apurou prejuízo de US\$ 31.000,00, o qual convertido ao câmbio de 31/12/2014 (taxa de 1,2149) corresponde a € 25.517,00, valor que consta no demonstrativo de consolidação da CSN AMERICAS.

Assim, verifica-se que o prejuízo apurado no ano de 2014 já foi absorvido pelos lucros das CSN AMERICAS e suas demais investidas em sua consolidação, não podendo compor o estoque de prejuízos acumulados, ou seja, a fiscalizada não possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 referente à CSN ACQUISITIONS LIMITED. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de US\$ 31.000,00 ao qual não faz jus segundo a documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado de forma a ZERAR tal campo. Embora intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 11), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação.

#### **XVI – CSN HANDEL GMBH**

Assim, verifica-se que todo o prejuízo apurado no ano de 2014 já foi absorvido pelos lucros de suas sócias CSN AMERICAS e CSN MINERALS e das demais investidas nas respectivas consolidações, não podendo compor o estoque de prejuízos acumulados, ou seja, a fiscalizada não possui saldo de prejuízo a compensar ao final de 2014 referente à CSN HANDEL GMBH. Considerando que a fiscalizada declarou em ECF indevidamente o saldo de € 27.572.714,95 ao qual não faz jus segundo a documentação apresentada, restou constatada incorreção no valor declarado na ECF AC 2015, o qual deveria ser retificado de forma a ZERAR tal campo. Embora intimada por meio de Termo de Constatação (incorreção nº 12), a fiscalizada optou por não proceder à correspondente retificação.

3.4. Como consequência, procedeu aos ajustes necessários, conforme conclusão a seguir:

#### **4.2 – Dos Lucros Auferidos no Exterior**

A seguir apresentamos a relação das 24 controladas estrangeiras e seus respectivos resultados apurados no ano-calendário de 2015: Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda em moeda original (com base nas demonstrações financeiras apresentadas) e em Reais (valores informados no registro X350 da ECF AC 2015):

NOME DA CONTROLADA	CONTROL E	PAÍS	MOEDA	Resultado Original	Resultado em Reais
CSN ISLANDS VII CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	US\$ 124.624.724,19	R\$ 486.634.753,65
CSN ISLANDS IX CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	US\$ 104.649,16	R\$ 408.634,04
CSN ISLANDS X CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	-US\$ 8.067.347,23	-
CSN ISLANDS XI CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	US\$ 3.469.695,85	R\$ 13.548.468,37
CSN ISLANDS XII CORP	Direto	Ilhas Cayman	Dólar	-US\$ 111.980.855,99	-R\$ 437.262.846,47
CSN AMERICAS S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	€ 33.881.651,44	R\$ 144.010.571,27
CSN EXPORT-EUROPE S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	€ 7.472.774,95	R\$ 31.762.282,66
CSN METALS S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	€ 5.080.670,45	R\$ 21.594.881,68
CSN MINERALS S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	€ 118.563.352,07	R\$ 503.941.671,65
CSN STEEL S.L.U.	Direto	Espanha	Euro	-€ 44.823.000,00	-R\$ 190.516.708,77
CSN Europe, LDA	Indireto	Portugal	Euro	€ 38.450.368,98	R\$ 163.429.448,32
CSN Handel GmbH	Indireto	Áustria	Euro	€ 15.379.039,24	R\$ 65.367.068,38
CSN LLC	Indireto	Estados Unidos	Dólar	-US\$ 32.228.869,00	-R\$ 125.847.287,67
CSN Holdings (UK) Limited	Indireto	Inglaterra	Euro	-	-
CSN Acquisitions Limited	Indireto	Inglaterra	Euro	-	-
CSN Ibéria LDA	Indireto	Ilha da Madeira	Euro	€ 4.353.057,16	R\$ 18.502.234,17
CSN Resources S.A.	Indireto	Luxemburgo	Euro	-€ 158.554.823,00	-R\$ 673.921.419,68
CSN Steel Holdings 1, S.L.	Indireto	Espanha	Euro	-€ 106.731,09	-R\$ 453.649,82
Stahlwerk Thuringen GmbH	Indireto	Alemanha	Euro	€ 35.093.156,58	R\$ 149.159.952,73
CSN Steel Sections Polska	Indireto	Polónia	Zloty	-Z\$ 131.424,66	-R\$ 558.607,38
CSN Steel Productos Siderurgicos	Indireto	Espanha	Euro	-€ 108.886,63	-R\$ 462.811,74
Lusosider Projectos Siderurgicos	Indireto	Portugal	Euro	-€ 6.091.506,16	-R\$ 25.891.337,79
Lusosider Aços Planos S.A.	Indireto	Portugal	Euro	-€ 6.048.319,99	-R\$ 25.707.779,29
CSN Ásia Limited	Indireto	Hong Kong	HKDólar	HK\$ 507.147,18	R\$ 1.980.309,49

Analisando-se o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS), Parte A, Registros M300 (Demonstração do Lucro Real, fl.4426) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, fl.4428) da ECF AC 2015, verifica-se que foi adicionado, ou seja, oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL a título de Lucros Disponibilizados do Exterior (Adições - Código 10), o total de R\$ 169.642.496,37.

Este valor corresponde ao somatório dos valores de Lucro Líquido antes do Imposto de Renda, convertidos devidamente a partir da moeda de origem de cada país, relativo às controladas CSN Ibéria LDA (R\$ 18.502.234,17), Stahlwerk Thuringen GmbH (R\$ 149.159.952,73) e CSN Ásia Limited (R\$ 1.980.309,49), conforme declarado no Registro X340 da ECF e constante na documentação apresentada. (...)

Sendo assim, é possível concluir que não foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados das demais controladas estrangeiras que apuraram resultado positivo em 2015, o que foi confirmado pela empresa na mesma ocasião, sob a justificativa de que tais empresas estão localizadas em países amparados por tratados/convenções para evitar a dupla tributação da renda (fls. 957/959). A seguir demonstramos os valores não oferecidos à tributação:

NOME DA CONTROLADA	PAÍS	MOEDA	LAIR (moeda original)	Taxa de Câmbio	LAIR (Reais)
CSN AMERICAS S.L.U.	Espanha	Euro	€ 33.881.651,44	4,2504	R\$ 144.010.571,28
CSN EXPORT-EUROPE S.L.U.	Espanha	Euro	€ 7.472.774,95	4,2504	R\$ 31.762.282,65
CSN METALS S.L.U.	Espanha	Euro	€ 5.080.670,45	4,2504	R\$ 21.594.881,68
CSN MINERALS S.L.U.	Espanha	Euro	€ 118.563.352,07	4,2504	R\$ 503.941.671,64
CSN Europe, LDA	Portugal	Euro	€ 38.450.369,00	4,2504	R\$ 163.429.448,40
CSN Handel GmbH	Áustria	Euro	€ 15.379.039,24	4,0735*	R\$ 62.646.516,34
<b>TOTAL</b>					<b>R\$ 927.385.371,99</b>

\*30/11/2015 data da DRE (empresa extinta por incorporação)

Observe-se que das seis controladas acima listadas, apenas a CSN HANDEL GmbH possuía saldo de prejuízos acumulados em 2014, informado em ECF. Porém, conforme demonstrado no item 4.1 precedente (subitem XVI), tal saldo já se havia exaurido após utilização nas consolidações de suas investidoras CSN AMERICAS e CSN MINERALS naquele ano. Portanto, o resultado apurado pela empresa em 2015 deve ser integralmente oferecido à tributação.

Por outro lado, as controladas CSN ISLANDS VII, CSN ISLANDS IX, CSN ISLANDS XI, embora tenham apurado resultado positivo em 2015, possuíam saldos de prejuízos acumulados superiores aos valores de lucros auferidos.

Importante frisar que a empresa foi autuada por não oferecer à tributação a participação nos lucros de controladas localizadas em Luxemburgo, nos anos-calendário de 2007 e 2008 (DEMAC/RJ), 2009 e 2010 (DEMAC/SP), e nos anos-calendário de 2011 a 2014 (DEMAC/SP), das controladas localizadas na Espanha, apresentando sempre como justificativa o fato de que se enquadrariam no artigo 7º §1º da Convenção para evitar a tributação. Observe-se que tanto Luxemburgo como a Espanha possuem acordo em vigor firmado com o Brasil.

Conforme já demonstrado no item 3.2 precedente, a Convenção celebrada entre Brasil e Espanha por meio do Decreto nº 76.975, de 02/01/76, não isenta a controladora brasileira de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros apurados por suas investidas localizadas naquele país, contrariamente ao que entende a fiscalizada, razão pela qual tais valores devem ser lançados de ofício por meio do presente Auto de Infração.

4. Foi lançada a multa de que trata o art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, por causa das informações equivocadas prestadas na ECF, sendo que em relação àquelas retificadas no meio da fiscalização foi reduzida em 50%, conforme inciso II do § 3º do mesmo dispositivo.

CÁLCULO DA MULTA DO ERRO DE INFORMAÇÃO EM ECF					
Nº	MOEDA	DIVERGÊNCIAS SUJEITAS A MULTA DE 1,5%	BASE DA MULTA DE 1,5% (EM REAIS)	DIVERGÊNCIAS SUJEITAS A MULTA DE 3%	BASE DA MULTA DE 3% (EM REAIS)
1	Dólar	US\$ 288.589,93	R\$ 1.126.885,96	-	-
2	Dólar	US\$ 27.493.606,65	R\$ 107.357.035,25	-	-
3	Euro	€ 123.063.212,00	R\$ 523.067.876,28	-	-
4	Euro	-	-	€ 105.615,00	R\$ 448.906,00
5	Euro	-	-	€ 48.303.890,00	R\$ 205.310.854,06
6	Euro	-	-	€ 229.799.017,00	R\$ 976.737.741,86
7	Euro	€ 1.087.735,00	R\$ 4.623.308,84	€ 57.120.497,00	R\$ 242.784.960,45
8	Euro	€ 3.264.058,00	R\$ 13.873.552,12	€ 133.672.098,00	R\$ 568.159.885,34
9	Dólar	US\$ 15.840.743,00	R\$ 61.854.933,27	US\$ 81.987.763,00	R\$ 320.145.816,96
10	Dólar	-	-	US\$ 79.000,00	R\$ 308.479,20
11	Dólar	-	-	US\$ 31.000,00	R\$ 121.048,80
13	Dólar	US\$ 75.391.526,40	R\$ 294.388.832,29	-	-
14	Dólar	US\$ 13.998.329,54	R\$ 54.660.677,19	-	-
15	Dólar	US\$ 12.735.189,09	R\$ 49.728.366,36	-	-
16	Dólar	US\$ 325.658.647,00	R\$ 1.271.631.884,81	-	-
17	Euro	€ 123.116.000,00	R\$ 523.292.246,40	-	-
18	Euro	€ 124.582,31	R\$ 529.524,65	-	-
19	Euro	€ 56.129.080,71	R\$ 238.571.044,65	-	-
20	Euro	€ 355.632.720,00	R\$ 1.511.581.313,09	-	-
21	Euro	€ 60.845.232,13	R\$ 258.616.574,65	-	-
22	Euro	€ 141.676.155,65	R\$ 602.180.331,97	-	-
23	Dólar	US\$ 97.828.506,00	R\$ 382.000.750,23	-	-
27	Dólar	-	-	US\$ 6.073.059,00	R\$ 23.714.080,78
BASE DE CÁLCULO DA MULTA			R\$ 5.899.085.138,00		R\$ 2.337.731.773,44
			1,5%		3%
MULTA			R\$ 88.486.277,07		R\$ 70.131.953,20
TOTAL MULTA					R\$ 158.618.230,27

5. A Interessada compensou pagamentos de imposto sobre renda efetuados no exterior das seguintes controladas:

EMPRESA	Saldo moeda local	Docs. Fls.
Stahlwerk Thuringen	€ 9.851.775,56	944/954 1003/1012
Lusosider Projectos Siderurgicos S.A.	€ 43.468,00	941/943
Lusosider Aços Planos S.A.	€ 96.590,28	938/940
CSN Handel GmbH	€ 3.515.036,00	924/931
CSN Ibéria	€ 1.152.517,02	932/937
CSN Europe	€ 10.199.116,59	910/923

5.1. A autoridade fiscal desconsiderou o valor pago pelas controladas Lusosider Siderúrgicos e Lusosider Aços Planos, pois ambas as empresas apuraram prejuízo em 2015. Ainda, "os valores pagos pela STAHLWERK THUERINGEN e CSN IBERIA já foram integralmente utilizados (uma vez que os lucros destas controladas foram oferecidos à tributação) e, ainda, foram objeto de pedido de restituição (PER.DCOMP às fls. 1019/1026)". Assim, "cabe na presente autuação somente a compensação de R\$ 14.318.499,15 (IRPJ) referente ao imposto pago pela CSN HANDEL, bem como R\$ 40.857.632,10 (IRPJ) e R\$ 2.492.963,05 (CSLL) referente ao imposto pago pela CSN EUROPE".

### Impugnação

6. A Interessada apresentou impugnação. Dispôs que "não há controvérsia fática no caso dos autos, de modo que não se contesta a descrição dos fatos como consta no termo de verificação fiscal, mas, apenas, a interpretação conferida pela d. autoridade fiscal à legislação aplicável". Procedeu à seguinte síntese das razões para sua impugnação:

- i) A Lei n. 12973, a despeito de utilizar a expressão "a parcela do ajuste do valor do investimento (...) equivalente aos lucros", almeja tributar os lucros auferidos no exterior pelas controladas de empresas brasileiras antes de sua efetiva disponibilização;
- ii) A tributação dos lucros auferidos por empresas sediadas na Espanha, na Áustria e em Portugal, como é o caso dos valores que a d. autoridade fiscal pretende exigir na presente autuação, encontra óbice nos tratados firmados entre o Brasil e os mencionados países para evitar a dupla tributação, conforme já reconhecido pelo STJ, no julgamento do REsp 1325709/RJ, e por outros inúmeros Tribunais Regionais Federais;
- iii) Mesmo que fosse possível ignorar a aplicação dos tratados, os dividendos distribuídos pela empresa CSN Handel GmbH no ano de 2015 às empresas CSN Americas e CSN Minerals não podem ser objeto de tributação, na medida em que já foram incluídos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL em autuações lavradas contra a impugnante relativas aos anos-calendários de 2009 a 2014; e
- iv) As multas aplicadas pela fiscalização, com fundamento no art. 8º-A do Decreto Lei n. 1598, devem ser afastadas, eis que contrariam o ordenamento jurídico brasileiro.

6.1. A interessada procedeu a histórico legislativo da tributação sobre bases universais, dispondo que a atualmente vigente Lei nº 12.973, de 2014, trata de tributação que recairá sobre lucros da controlada, e não o ajuste da investida pelo método de equivalência patrimonial (MEP), pois são grandezas distintas:

- (i) a avaliação do investimento pelo MEP é realizada após a adaptação das demonstrações financeiras da entidade no exterior aos padrões contábeis brasileiros, ao passo que o art. 95 da Lei n. 12973 prevê "os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio" da entidade no exterior;
- (ii) o MEP reflete a participação da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, alcançando, assim, não apenas o lucro do período-base, mas também

outras variações patrimoniais que afetam o patrimônio líquido. Por sua vez, o art. 77, parágrafo 1º da Lei n. 12.973 dispõe expressamente que “a parcela do ajuste (...) compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior”.

(iii) o MEP, por refletir a participação da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, capta o lucro apurado após o pagamento do imposto de renda local. De outro lado, o art. 77 da Lei n. 12.973 tributa os lucros auferidos pela sociedade no exterior antes do imposto de renda local;

(iv) o MEP não reflete, por meio de controle individual, os resultados das controladas indiretas (Pronunciamento Técnico CPC n. 18), que podem estar consolidados nas demonstrações financeiras das controladas diretas. A seu turno, o art. 77 da Lei n. 12.973 prevê a tributação individual dos lucros das controladas indiretas;

(v) o MEP capta as oscilações relativas às taxas câmbio, cujas contrapartidas são registradas diretamente no patrimônio líquido (Pronunciamento Técnico CPC n. 2), ao passo que o art. 77, parágrafo 2º, da Lei n. 12.973 expurga os resultados da variação cambial;

(vi) o MEP, por refletir a participação da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, capta tanto os lucros quanto os prejuízos das sociedades controladas no exterior. Diversamente, a Lei n. 12.973 prevê uma série de restrições ao aproveitamento dos prejuízos do exterior.

6.2. Desse modo, a tributação não seria pela parcela do ajuste do valor de investimento equivalente ao lucro, mas do próprio lucro proferido pela pessoa controlada no exterior; esta seria a real contribuinte. Como consequência, deveriam ser aplicadas as convenções para evitar dupla tributação. Fez menção aos tratados com Espanha, Áustria e Portugal:

Assim, tal como na Convenção Modelo, os tratados contêm disposições a respeito da tributação dos “lucros das empresas” (artigo 7º) e também em relação aos “dividendos” (art. 10).

No caso dos autos, a aplicação de qualquer um desses dispositivos impede a aplicação do art. 77 da Lei n. 12973 ao caso concreto e, conseqüentemente, impossibilita a exigência da tributação dos lucros auferidos pelas empresas controladas “Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.”CSN Minerals S.L.U., CSN Metals S.L.U., CSN Américas S.L.U., CSN ExportEurope S.L.U., CSN Europe, LDA. e CSN Handel GmbH, conforme será demonstrado.

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. (...)

Os dispositivos acima primeiramente atribuem competência exclusiva ao país de residência da pessoa jurídica, no caso a Espanha, a Áustria e Portugal, 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.”

Ora, no presente caso, considerando que as controladas da impugnante CSN Minerals S.L.U., CSN Metals S.L.U., CSN Américas S.L.U., CSN Export-Europe S.L.U., CSN Europe, LDA. e CSN Handel GmbH não possuem estabelecimentos permanentes no Brasil, este país não possui competência para tributar os lucros auferidos pelas empresas na Espanha.

O comando normativo contido nos art. 7º é muito claro ao estabelecer que os lucros auferidos por determinada pessoa jurídica devem ser tributados apenas no país da sua residência, o que, no caso dos autos, significa dizer que a tributação das empresas controladas pela impugnante deve ocorrer única e exclusivamente nos respectivos países. (...)

Por outro lado, caso se entenda que os lucros em questão estão submetidos às regras do art. 10 do tratado firmado entre Brasil e Espanha, Áustria e Portugal, mesmo assim, inexistirá fundamento para a autuação. (...)

Contudo, a análise atenta das regras acima transcritas revela que, mesmo que permitida a tributação desse tipo de rendimento, ela somente poderá ocorrer após o efetivo pagamento dos dividendos.

Realmente, a norma convencional transcrita acima, ao tratar dos dividendos, autoriza a sua tributação quando “pagos”. E por “pagos” devem ser entendidos os dividendos efetivamente distribuídos, ainda que tal distribuição se materialize por crédito em conta, entrega a outrem, emprego por instrução do beneficiário, ou qualquer outra forma de satisfação do direito ao dividendo.

Portanto, como os dividendos pagos pelos residentes na Espanha ou na Áustria são tributáveis naquele país, segundo as próprias convenções, é automaticamente aplicável a cláusula de isenção do art. 23, que impede o país de destino de tributar estes dividendos.

Resumidamente, considerando as disposições acima analisadas, tem-se que:

- art. 7º: os lucros auferidos por determinada pessoa jurídica devem ser tributados apenas no país de residência dessa pessoa jurídica;
- art. 10: dividendos podem ser tributados tanto no país de residência da pessoa jurídica pagadora como no país de residência do beneficiário do rendimento; e
- art. 23: como os dividendos pagos por pessoa jurídica residente na Espanha e na Áustria são tributáveis nesses países, segundo a Convenção firmada com o Brasil, o Brasil isentará do imposto esses dividendos, quando recebidos por beneficiário residente no Brasil.

6.3. Passou a tratar da SCI Cosit nº 18, de 2013, que não se aplicaria ao presente caso, pois tratava da regulação pelo art. 74 da MP nº 2158-35. Voltou a defender que, ao contrário do contido na SCI, a tributação pela parcela do ajuste pelo MEP se referia ao lucro da controlada e, portanto, a eles se aplicaria os tratados.

6.4. Considerou equivocada a base tributária utilizada, pois teriam sido incluídos lucros que já teriam sido objeto de autuação:

Ao calcularem o lucro a ser oferecido à tributação no Brasil pelas controladas diretas, as autoridades fiscais consideraram na apuração do lucro líquido dessas empresas os dividendos recebidos por suas investidas, que são controladas indiretas da impugnante, mas que já foram tributados pelo fisco quando da lavratura de autos de infração que visam exigir IRPJ e CSL da impugnante relativos aos anos de 2008 a 2014 e, portanto, não podem ser tributados novamente, conforme será visto a seguir.

Para deixar mais claro o erro cometido pela fiscalização, deve-se destacar que o resultado contábil das controladas CSN Americas e CSN Minerals foi aumentado por dividendos que essas sociedades receberam da sociedade CSN Handel GmbH. Isto se deve ao fato de que, em cumprimento da legislação local, aquelas empresas registram investimentos em controladas pelo custo de aquisição e, diante disso, o pagamento de dividendos, quando efetuado, é reconhecido em contas de resultado, integrando o lucro líquido daquelas sociedades, os quais serviram de base de cálculo na presente autuação.

Ocorre, contudo, que os dividendos em questão são oriundos de lucros auferidos em períodos anteriores por essa empresa, os quais já foram tributados pelo fisco em autuações anteriores.

Ou seja, primeiramente as autoridades fiscais exigiram, em outros processos, o IRPJ e a CSL supostamente incidente sobre os lucros auferidos pela CSN Handel GmbH nos períodos anteriores a 2015.

Posteriormente, as mesmas autoridades fiscais exigem o IRPJ e a CSL devidos sobre lucros auferidos pelas controladas CSN Americas e CSN Minerals, que foram impactados por dividendos distribuídos pela CSN Handel GmbH, em 2015, relativamente a lucros auferidos nos anos anteriores. (...)

Veja-se que os dividendos distribuídos pela CSN Handel GmbH à CSN Americas e à CSN Minerals no ano de 2015 têm origem nos lucros apurados pela empresa nos anos-calandários de 2012, 2013 e 2014, os quais já foram objeto dos autos de infração proferidos junto aos processos n. 16561.720104/2017-75, 16561.720122/2018-38 e 16561.720057/2019-21, respectivamente.

6.5 Requereu a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL que poderiam surgir em caso de procedência de seus recursos em processos anteriores, pendentes de julgamento.

7. Discordou da aplicação da multa de que trata o art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 por incorreções na ECF, pois tal multa somente se aplicaria para o livro de apuração do lucro real (Lalur), e não para a ECF. Trouxe à baila as seguintes questões específicas contra a aplicação desta multa:

Inicialmente, imperioso frisar, mais uma vez, que os valores ora em questão não se referem aos montantes de prejuízo acumulado utilizados para compensação com o lucro auferido no exterior pelas investidas da impugnante, uma vez que, como visto, esses valores foram devidamente retificados.

Os registros ora em análise referem-se aos estoques de prejuízos acumulados pelas controladas indiretas da impugnante, que foram registrados de forma individualizada em sua ECF, para fins de controle.

Contudo, o registro realizado dessa forma pela impugnante não configura incorreção, mas, sim, verdadeiro cumprimento de expressa determinação legal. Isso porque a Lei n. 12973 contém regra específica que regula o aproveitamento dos prejuízos acumulados referentes aos anos-calandário anteriores a 1º de janeiro de 2015, data da sua entrada em vigência. De acordo com o art. 77, parágrafo 2º, do diploma legal, os prejuízos acumulados podem ser compensados com lucros futuros da mesma pessoa jurídica que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos tenham sido informados à Receita Federal do Brasil, no Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior (DPAE). (...)

No presente caso, o que ocorre é que as autoridades fiscais não reconhecem a aplicação dos tratados para evitar bitributação, sendo que, nos anos anteriores a 2015, em razão da

aplicação dos referidos acordos, a impugnante não ofereceu lucros à tributação das empresas sediadas em países como Espanha, Áustria e Portugal. Assim, os prejuízos apurados pelas empresas sediadas naqueles países foram registrados pela impugnante como acumulados, para eventual compensação futura.

Por outro lado, as autoridades fiscais, também nos anos anteriores a 2015, lavraram autuações de IRPJ e CSL supostamente devidos sobre os lucros apurados pelas empresas no exterior, sendo que adotaram o método da consolidação para o referido cálculo dos valores devidos no Brasil. Ao procederem a tal consolidação, as autoridades fiscais consumiram indevidamente prejuízos apurados no exterior por essas investidas, o que gerou as diferenças apuradas entre o controle apresentado pela impugnante e aquele preparado pelas autoridades fiscais, que resultou na aplicação da penalidade ora combatida.

Nesse cenário, a ora impugnante reitera e ratifica os fundamentos apresentados nos processos n. 19515.723039/2012-79, n. 10314.72849/2014-99, n. 10314.728430/2014-13, n. 16561.720063/2014-74, n. 16561.720043/2016-65, n. 16561.720104/2017-75, 16561.720057/2019-21, relativamente à carência de suporte legal para oferecimento dos lucros auferidos no exterior à tributação nos anos anteriores a 2015. (...)

Assim, resta evidente que a mesma conduta, qual seja, a aplicação dos tratados para afastar a bitributação pela impugnante, resultou na aplicação de duas penalidades distintas: (i) multa de 3% sobre os valores de prejuízos acumulados registrados no DPAE; e (ii) multa de ofício, decorrente da exigência de IRPJ e CSL sobre os lucros auferidos no exterior pelas controladas da impugnante sediadas na Espanha, na Áustria e em Portugal.

7.1. Discordou também da aplicação da multa reduzida depois da retificação da ECF, pois não teria havido prejuízo ao Fisco:

Ora, se a retificação é incentivada, orientada pela d. autoridade fiscal, não pode a administração punir o administrado exatamente porque efetuou a retificação de sua obrigação acessória, substituindo a declaração original por outra e, pois, tornando aquela sem efeitos, para todos os fins, inclusive punitivos.

Este modo de agir fere os princípios da moralidade administrativa e da boa fé que devem reger a relação fisco-contribuinte e que foram amplamente consagrados na Solução de Consulta Interna n. 20 e no Parecer Normativo COSIT n. 6.

Assim, a informação sobre todos os eventos ocorridos para fins de apuração do resultado de 2015, demonstrada na versão retificada, foi prestada de forma exata, sem incorreções, sendo perfeitamente possível ao auditor fiscal proceder às análises que julgasse necessárias para aferição do lucro real e da base de cálculo da CSL.

Lembre-se: a declaração retificadora presta-se não somente para que o sujeito passivo forneça e leve ao conhecimento das autoridades fiscais as informações necessárias e suficientes para o exame das obrigações tributárias, corrigindo eventuais omissões ou equívocos apresentados no documento original, como também para afastar a multa que lhe poderia ser aplicada caso mantivesse a declaração original com inexatidões.

7.2. Por fim, dispôs que eventuais penalidades deveriam respeitar os critérios de razoabilidade e proporcionalidade, o que ensejaria o cancelamento do que foi ora aplicado:

No presente caso, simplesmente não há dano ao fisco com as supostas irregularidades apontadas. Isso porque, no que diz respeito aos valores abrangidos pela penalidade de 1,5%, restou devidamente demonstrado que as retificações realizadas pela impugnante sanaram qualquer irregularidade na compensação dos prejuízos acumulados por controladas no exterior, e, portanto, não culminaram na exigência de qualquer tributo pela fiscalização. No que concerne aos valores registrados em ECF de forma incorreta, no

entendimento da fiscalização, e não retificados, não houve qualquer prejuízo ao erário, na medida em que, como visto anteriormente, esses registros não impactaram na apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSL.

No que tange à culpabilidade, parece absurdo impor penalidade de R\$ 158.618.230,27 se a impugnante agiu certa de ter procedido corretamente à sua escrituração contábil, tanto que nunca houve questionamento por parte dos demais usuários da contabilidade (acionistas, credores, investidores, etc.), tanto que os auditores independentes também jamais levantaram o problema apontado pelo fisco neste caso. Não houve malícia, tampouco deixou a impugnante de atender a qualquer solicitação do fisco. (...)

Ocorre que, como visto, as supostas incorreções constantes da ECF da impugnante não resultaram em qualquer dessas hipóteses, pois (i) não houve compensação de prejuízo a maior do que a lei permite e (ii) a fiscalização conseguiu apurar exatamente o montante de IRPJ e CSL supostamente devidos pela impugnante.

Diante disso, conclui-se que as penalidades impostas pela fiscalização no presente caso não são adequadas. Pelas mesmas razões verifica-se que as multas exigidas pela d. autoridade fiscais não são necessárias, na medida em que sequer houve qualquer prejuízo ao erário ou à fiscalização que pudesse ser combatido ou, ao menos, evitado, pela imposição das mencionadas penalidades.

Outrossim, é possível afirmar que a exigência de R\$ 158.618.230,27 da impugnante sem que tenha ocorrido recolhimento a menor de tributo em razão das supostas incorreções constantes de sua ECF, ou que tenha restado prejudicado o trabalho da d. autoridade fiscal de verificar a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL, não se configura proporcional em sentido estrito.

### 7.3. Ao fim, procedeu à síntese conclusiva da impugnação:

Por todo o exposto, a impugnante requer seja admitida, conhecida e integralmente provida a presente impugnação, para o fim de determinar o cancelamento dos autos de infração ora questionados, com base nos fundamentos acima apresentados.

Na hipótese de serem mantidas as exigências fiscais ora combatidas, o que se admite apenas a título argumentativo, requer-se sejam expurgados os valores dos dividendos recebidos pelas controladas diretas, indicados na planilha mencionada no tópico 3.5 acima, que já foram devidamente tributados pela fiscalização nos autos de infração lavradas com vistas a exigir o IRPJ e a CSL supostamente devidos sobre os lucros auferidos por controladas da impugnante no exterior, nos anos de 2009 a 2014.

Ademais, requer-se, também e caráter subsidiário, que sejam respeitados no presente processo os efeitos decorrentes das decisões proferidas em outros processos, especialmente no que se refere à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL de outros períodos, e, principalmente, da apuração dos valores das multas regulamentares exigidas. Alternativamente, requer-se o sobrestamento do feito, até o definitivo desfecho daqueles processos administrativos.

Ainda subsidiariamente, a impugnante informa que não desconhece o teor da Súmula n. 108 do CARF (Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício), mas pugna pelo afastamento da incidência dos juros sobre a multa na hipótese de o Poder Judiciário reconhecer a ilegalidade dessa incidência em decisão que seja obrigatoriamente aplicável pelas autoridades julgadoras administrativas.

A Impugnação foi apreciada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 – DRJ09, que proferiu o Acórdão nº 109-006.792 - 12ª Turma, considerando a impugnação improcedente. Abaixo reproduzo a ementa do referido julgado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2015*

**LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. TRIBUTAÇÃO BASES UNIVERSAIS. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO.**

*A tributação sobre bases universais não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois não se tributa a controlada, mas sim a controladora residente no Brasil mediante parcela do ajuste do valor do investimento.*

**LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. BASE TRIBUTÁVEL. DIVIDENDOS CONTROLADA INDIRETA.**

*A dedução de parcela de lucro na controlada direta decorrente de dividendos de controlada indireta cujos lucros já teriam sido tributados no Brasil deve ser demonstrada e comprovada pela contribuinte.*

**MULTA. APLICAÇÃO**

*Aplica-se a multa isolada de que trata o art. 8º-A do Decreto n-Lei nº 1.598, de 1977, pela informação inexata contida na ECF para apuração do lucro real, passível de redução de 50% caso haja retificação no prazo determinado pela autoridade tributária.*

***Impugnação Improcedente***

***Crédito Tributário Mantido***

Irresignada com a referida decisão, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. 5.549/5.614, através do qual, praticamente, repete os termos da impugnação de e-fls. 4.542/4.608, diferindo do primeiro recurso tão somente em relação ao item abaixo:

- 1) **Adição dos dividendos distribuídos por controladas indiretas nos lucros a serem tributados por controladas diretas** – As alegações da Recorrente relativas aos dividendos distribuídos em 2015 pela empresa CSN Handel GmbH, reconhecidos nos resultados da CSN Americas e da CSN Minerals, não teriam sido acolhidas pela DRJ sob o fundamento que não teria sido apresentada a legislação espanhola que determina que a apuração seja feita a partir do custo de aquisição (e não pelo MEP). A Recorrente argumenta que a apresentação da legislação espanhola nesse sentido não pode ser considerada imprescindível para serem expurgados os dividendos da CSN Handel GmbH da base de cálculo do IRPJ e da CSL, no Brasil, ao contrário do que alegou o v. acórdão recorrido; Isso porque, conforme planilha juntada pela Recorrente e os demais documentos apresentados em sede de fiscalização e impugnação demonstrariam que a CSN Américas e a CSN Minerals

apuram seus resultados considerando o custo de aquisição dos investimentos. Para tanto, tece breves considerações a respeito dos procedimentos contábeis adotados por suas controladas na Espanha para concluir que a dupla tributação dos mesmos lucros da CSN Handel GmbH ocorreu única e exclusivamente pela adoção, pelas autoridades fiscais brasileiras, da consolidação vertical prevista na Instrução Normativa SRF nº 213/2002;

Afinal vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como vimos no relatório, contra a Recorrente foram lavrados Autos de Infração para constituir créditos tributários de IRPJ e CSLL, do ano calendário de 2015, além de multa regulamentar por conta da apresentação da escrituração contábil fiscal (ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Em relação ao IRPJ e à CSLL, as infrações apontadas pela Fiscalização dizem respeito à falta de adição, na apuração do lucro real, de lucros auferidos no exterior por diversas de suas controladas diretas e indiretas, além da compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral em montante superior ao saldo desse prejuízo.

A matéria em litígio vem sendo discutida no seio do CARF já por longos anos e suscita debates acalorados. O presente caso, em particular, tem sido objeto de sucessivos processos administrativos decorrentes de autos de infração lavrados em face dos mesmos fatos, a falta de adição na apuração do lucro real dos lucros auferidos pelas controladas diretas e indiretas da Contribuinte no exterior. Cito alguns desses processos, justamente os de nº 16561.720063/2014-74 (AC 2010), 16561.720043/2016-65 (AC 2011), 16561.720104/2017-75 (AC 2012), 16561.720122/2018-38 (AC 2013) e 16561.720057/2019-21 (AC 2014).

O primeiro foi objeto de apreciação por esta mesma Turma que, em 15 de agosto de 2018 prolatou o acórdão nº 1401-002.834 (negando provimento ao recurso voluntário, no mérito da tributação dos lucros no exterior, por voto de qualidade), posteriormente reformado pela CSRF através do acórdão de nº 9101-006.097 (que deu provimento ao recurso especial da Contribuinte por força da aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, em função do empate na votação). Já o recurso voluntário relativo ao segundo processo, de nº 16561.720043/2016-65, foi julgado pela Turma 1402, que resolveu, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no mérito da autuação; aguarda o julgamento de embargos de declaração opostos pela Contribuinte. O terceiro processo, de nº 16561.720104/2017-75, teve o lançamento mantido parcialmente pela DRJ, que concedeu à Contribuinte o direito de compensar o imposto pago no exterior de uma de suas

controladas; referido acórdão subiu ao CARF tão somente para o julgamento de recurso de ofício, haja vista que o crédito tributário mantido não foi objeto de irresignação por parte da Contribuinte. O de nº 16561.720122/2018-38 aguarda distribuição para julgamento do recurso voluntário, enquanto o último, de nº 16561.720057/2019-21 (AC 2014), está sendo julgado nesta mesma reunião de julgamento.

Feito esse preâmbulo, passo a discorrer sobre as matérias de que trata o presente recurso voluntário. Inicialmente, mister se faz registrar que o recurso voluntário repete, praticamente *ipsis litteris*, os termos da impugnação, com exceção de apenas uma consideração feita pela Recorrente e detalhada no relatório:

- 1) Adição dos dividendos distribuídos por controladas indiretas nos lucros a serem tributados por controladas diretas (caso da empresa CSN Handel GmbH);

As raríssimas menções que a Contribuinte faz à decisão recorrida são para simplesmente apresentar o entendimento exposto sem, entretanto, rebater ou atacar os fundamentos adotados para decidir pela DRJ. Tal proceder situa-se no limite daquilo que o CARF e, em especial esta Turma, já decidiu acerca dos recursos que não dialogam com a decisão recorrida:

*RECURSO VOLUNTÁRIO QUE NÃO REBATE AS RAZÕES DA DECISÃO DA DRJ. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE.*

*Recurso voluntário que não apresente indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou traga qualquer motivo pelos quais deva ser modificada deve ser mantido por falta de dialeticidade com a decisão recorrida. Assim, quando necessário, irei me utilizar da prerrogativa estatuída no art. 114, § 12, inc. I, para fundamentar minha decisão com base na reprodução dos exatos termos da decisão recorrida. (Ac. 1401-002.766, de 26/07/2018)*

*IMPUGNAÇÃO. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DE DIALETICIDADE. REGIMENTO INTERNO DO CARF.*

*Recurso voluntário que não apresente indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou traga qualquer motivo pelos quais deva ser modificada autoriza a adoção, como razões de decidir, dos fundamentos da decisão recorrida, por expressa previsão do regimento interno do CARF. (Ac. 1401-002.365, de 11/04/2018)*

Portanto, a falta de dialeticidade do recurso impede qualquer nova decisão sobre a matéria. Não restou demonstrada a não fundamentação da decisão recorrida, pelo que a mantenho por suas próprias razões, à exceção da única matéria acima apontada, que será objeto de análise no momento oportuno. Assim, e considerando o disposto no art. 114, § 12, inc. I do RICARF, adoto como minhas as razões proferidas pelo acórdão *a quo* para decidir no caso concreto (v. e-fls. 5.522/5.534):

**A tributação sobre bases universais e os tratados internacionais para evitar dupla tributação**

9. A Solução de Consulta Interna (SCI) proferida pela Cosit vincula esta turma julgadora, conforme inciso II do art. 12 da Portaria RFB nº 1.396, de 6 de dezembro de 2018.

Portanto, deve-se verificar se a SCI Cosit nº 8, de 2013, se aplicaria ao presente caso. Segue a sua conclusão:

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.

9.1. Tal questão foi levantada pelo fato de a SCI ter sido elaborada quando o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, regulava o aspecto temporal da tributação sobre bases universais, sendo que para o ano-calendário autuado a Lei nº 12.973, de 2014, que regula a matéria. Vide quadro-comparativo da regra-matriz de ambas as legislações:

MP 2.158-35	Lei nº 12.973, de 2014
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	Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e
apurados, na forma do regulamento	suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.  Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

9.2. Não se verifica haver incompatibilidade entre as conclusões contidas na SCI Cosit nº 18, de 2013, com o disposto nos arts. 76 e 77 da Lei nº 12.973, de 2014. Pelo art. 77 continua havendo a tributação sobre o contribuinte brasileiro, e não sobre a parte relacionada domiciliada no exterior, vale dizer, tributa-se o sócio-controlador brasileiro, não a controlada.

9.3. A SCI tratou do fato de a tributação sobre bases universais decorrer da avaliação pelo MEP e que “ao registrar contabilmente o resultado da equivalência patrimonial, a investidora reconhece a parcela dos lucros de suas coligadas e controladas”, para então chegar à conclusão que o contribuinte é o sócio no Brasil. Logo, não vejo que o fato de haver distinção entre o valor do MEP e do lucro remetido gere a conclusão contrária de que a real contribuinte seria a pessoa no exterior.

9.4. O art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, tornou mais técnica a denominação da base tributável, que é a parcela do valor do investimento equivalente aos lucros e prejuízos auferidos pela controlada, não todo o ajuste. Mas não houve grande inovação em relação ao regime anterior, cuja constitucionalidade, em relação às controladas, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) Assim, continuam aplicáveis os fundamentos contidos nos itens 25 a 28 da SCI:

25. As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual 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 exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

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

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

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

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

9.5. Considerar que a tributação em tela não se refere à parcela do ajuste de equivalência patrimonial equivalente ao lucro, como consta da norma, implicaria controle de sua constitucionalidade, vedado no processo administrativo fiscal. De qualquer forma, na

Adin 2588 o STF já havia disposto que a tributação sobre bases universais se dá pela **disponibilidade jurídica de renda pela controladora**, o que somente poderia ocorrer, por decorrência lógica, caso a controladora fosse a contribuinte. A tese da Interessada, assim, contraria o pressuposto da constitucionalidade da tributação sobre bases universais dado pelo STF, conforme trechos exemplificativos de alguns votos naquele julgamento:

4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2o, define empresa controlada como sendo aquela em relação à qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, **a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda**, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2o do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal. (voto Ministra Ellen Gracie)

21. Com efeito, se a empresa estrangeira é controlada, sua controladora no Brasil tem o poder de dispor dos resultados obtidos no exterior. Logo, a utilização dos lucros auferidos fora do País, por empresa controlada, sempre fica na exclusiva dependência da deliberação da empresa controladora, situada no Brasil. Razão pela qual a simples apuração desses lucros na data do balanço da empresa **controlada já passa a coincidir com o momento em que se dá o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido no âmbito da empresa controladora aqui sediada**. (Min. Ayres Britto)

10. A segunda conclusão da SCI pela inaplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação foi a possibilidade de os tributos pagos no exterior serem compensados com a tributação da parcela dos lucros da investida no exterior, que impede a ocorrência de dupla tributação econômica se houver efetivo pagamento de imposto no país da investida. Tal possibilidade continua existente no atual ordenamento. Ressalte-se que tal opção foi efetuada pela Interessada e pela autoridade fiscal.

10.1. Assim, a tese da Interessada não implica evitar dupla tributação, que já não ocorre em decorrência da compensação dos pagamentos feitos no exterior, mas sim a permissão de se alocar lucros entre as diversas controladas para se evitar qualquer tributação. Continua válida a fundamentação contida no item 29 da SCI:

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros,

rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

11. Em suma, as alegações feitas pela Interessada poderiam se dar mesmo antes da vigência da Lei nº 12.973, de 2014, do que se depreende que são críticas aos fundamentos da SCI, e não ao fato de ter havido alguma alteração legislativa que a tornaria incapaz de interpretar corretamente a matéria. Aplicam-se, portanto, as conclusões da SCI Cosit nº 18, de 2013, ao presente julgamento.

12. Apesar de a SCI tratar de todo o tratado para evitar dupla tributação, sua fundamentação se deu com foco pela (não) aplicação do art. 7º dos tratados (lucros das empresas). A Interessada, entretanto, trouxe heterodoxa fundamentação que poderiam ser aplicados os arts. 10 e 23 do tratado (dividendos pagos) e 23 (capital).

12.1. Como se sabe, o Brasil isenta de tributação sobre a renda os dividendos distribuídos, com tributação apenas sobre a pessoa jurídica, motivo pelo qual não há que se falar na aplicabilidade das cláusulas 10 e 23 dos tratados para evitar dupla tributação. Tais cláusulas somente se aplicariam caso o Brasil instituisse tributação sobre os dividendos recebidos, uma vez que para esses poderia ter havido retenção na fonte no exterior, o que não é o presente caso. De qualquer forma, a matéria encontra-se pacificada no âmbito da RFB, consoante se depreende da SC Cosit nº 400, de 5 de setembro de 2017, vinculante e, portanto, aplicável a este julgamento:

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS.

A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, **não se aplica ao pagamento do IRPJ devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.** (...)

16. A consulente questiona ainda a possibilidade de isenção devido à existência de Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Impostos sobre a Renda (Convenção Brasil-Argentina), aprovada pelo Decreto Legislativo nº 74, de 5 de dezembro de 1981, e promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Com efeito, transcreve-se os artigos pertinentes a consulta apresentada: (...)

17. De acordo com o art. 111, do CTN, devemos observar que a legislação tributária que outorgue isenção deve ser interpretada de forma literal: (...)

18. Pela redação do art. 96, do CTN, certifica-se que a interpretação literal deve ser observada também nos tratados e nas convenções internacionais: (...)

19. Dessa forma, da leitura literal do Artigo XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina, conclui-se que a isenção dada ocorre apenas sobre o pagamento de dividendos de uma sociedade na Argentina a uma sociedade no Brasil, e desde que tenham sido tributados na Argentina conforme as disposições da convenção (Artigo X). Portanto, não se aplica a referida isenção em relação ao pagamento do imposto de renda, devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.

12.2. O CARF já decidiu da mesma forma, motivo pelo qual se utiliza como razões de decidir a fundamentação contida no Acórdão CARF nº 1401-001.526:

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.

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 213/029.

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). (...)

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 de que a tributação sobre os "dividendos presumidos" em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

12.3. Desse modo, não há como confundir a tributação da controladora do Brasil decorrente do ajuste da parcela do investimento decorrente de lucro apurado no exterior

com a tributação sobre dividendos pagos, a qual nem é feita pela legislação tributária brasileira (não incidência).

12.4. Desta feita, não se aplicam as cláusulas 7º, 10 ou 23 dos tratados para evitar dupla tributação firmados com Espanha, Áustria e Portugal ao presente caso.

#### **Base tributável apurada**

13. A Interessada não trouxe discordância ao suporte fático, cabendo verificar se ocorreram os equívocos por ela apontados na base tributável da CSN Américas e CSN Minerals, que detinham participação na CSN Handel GmbH; em suas palavras: “ao calcularem o lucro a ser oferecido à tributação no Brasil pelas controladas diretas, as autoridades fiscais consideraram na apuração do lucro líquido dessas empresas os dividendos recebidos por suas investidas, que são controladas indiretas da impugnante, mas que já foram tributados pelo fisco quando da lavratura de autos de infração que visam exigir IRPJ e CSL da impugnante relativos aos anos de 2008 a 2014”.

13.1 A primeira questão a esclarecer é que não houve erro pela autoridade tributária no cálculo do lucro das controladas diretas CSN Américas e CSN Minerals, pois o valor lançado foi o lucro calculado pela contribuinte e por ela declarado na ECF.

13.2. O que ela pretende é que sejam deduzidos do lucro os dividendos recebidos por essas controladas diretas por decorrerem de lucros passados da controlada indireta que já teriam sido incluídos na base tributável dos respectivos anos. Segundo a impugnante, isso teria ocorrido pois os investimentos seriam registrados pelo custo de aquisição, segundo a legislação espanhola (regime de caixa), em vez da equivalência patrimonial constante da legislação contábil e fiscal brasileira (regime de competência).

14. A Lei nº 12.973, de 2014, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, teve por objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis que foram introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. A tributação sobre bases universais contida naquela lei, portanto, já foi feita para estar adequada aos novos ditames contábeis.

14.1. A Lei nº 11.638, de 2007, procedeu à convergência das normas brasileiras de contabilidade com as praticadas internacionalmente mediante *International Financial Reporting Standards* (IFRS). A estrutura contábil brasileira, portanto, segue os princípios contábeis internacionais, o que inclui a avaliação dos investimentos em controladas e em coligadas pelo método de equivalência patrimonial, cuja parcela referente ao lucro decorrente de tais entidades no exterior é objeto de tributação.

14.2 As normas do IFRS tiveram por objetivo a convergência nas práticas contábeis internacionais a fim de se evitar diferenças na contabilidade entre demonstrações de diferentes países. A valoração dos investimentos pela equivalência patrimonial está de acordo com as normas internacionais, o que fica evidenciado quando da adequação da legislação fiscal a tal sistemática, conforme consta da exposição de motivos à MP 627, convertida na Lei nº 12.973, de 2014:

Os arts. 21 a 23, igualmente com o intuito de alinhá-los ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua

aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas. Além disso, a alteração do art. 23 tem como objetivo atualizar o seu comando de forma a refletir as regras de tributação em bases universais, que, desde a entrada em vigor da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passaram a tributar os ganhos de capital derivados de empresas domiciliadas no exterior.

14.3. No presente caso estamos tratando de investimentos em controladas diretas na Espanha e indireta na Áustria, países membros da União Europeia e que também adotam as regras internacionais IFRS desde a edição da Resolução CE nº 1.606, de 2002, como se depreende de seus arts. 1º e 2º (Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32002R1606>. Acesso em 11 de junho de 2021)

#### Artigo 1.o

##### Objectivo

O presente regulamento tem como objectivo a adopção e a utilização das normas internacionais de contabilidade na Comunidade, com vista a harmonizar as informações financeiras apresentadas pelas sociedades referidas no artigo 4.o, por forma a assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das demonstrações financeiras e, deste modo, um funcionamento eficiente do mercado de capitais da Comunidade e do mercado interno.

#### Artigo 2.o

##### Definições

Para efeitos do presente regulamento, por "normas internacionais de contabilidade" entende-se as International Accounting Standards, - IAS (normas internacionais de contabilidade - NIC), as International Financial Reporting Standards, IFRS (normas internacionais de informação financeira-NIIF) e interpretações conexas (interpretações do SIC-IFRIC), as alterações subsequentes a essas normas e interpretações conexas e as futuras normas e interpretações conexas emitidas ou adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

14.4. Dessa forma, faz sentido a preocupação da DRJ Rio de Janeiro quando julgou improcedente a impugnação da contribuinte, mas referente ao ano 2014 (Acórdão nº12-115.883), na medida em que a contabilidade segue padrões lógicos e, portanto, um mesmo valor não pode nunca passar mais de uma vez por conta de resultado, conforme a seguir:

Nos investimentos avaliados pelo MEP, a participação societária do investidor deve ser contabilizada à débito de investimentos, atualizando-se periodicamente o valor deste ativo pelo novo valor de PL da investida, e a crédito da conta de resultado "receita de equivalência patrimonial", que é uma receita não tributável (excluída do lucro real).

Na hipótese de distribuição de dividendos o lançamento contábil a ser efetuado é o de débito de "dividendos a receber" (conta de ativo) e crédito à conta de investimento, reconhecendo o decréscimo do PL da investida. Muito importante ressaltar, neste ponto, que os lucros distribuídos pela investida já foram contabilizados como receita na investidora, via receita de equivalência patrimonial, e por este motivo não são novamente incorporados em conta de resultado sob pena de dupla contagem. (...)

Conforme acima, a integralidade dos lucros da investida é levada a conta de resultado, na investidora, periodicamente, por meio do acréscimo ao patrimônio líquido que provocam na empresa que os apurou. Este acréscimo é reconhecido, na investidora, a débito de ativo (investimentos), registrando a elevação do valor da participação acionária, e à crédito da conta de resultado referente a “receita de equivalência patrimonial”. Por outro lado, conforme artigo 388, acima, quando ocorre a efetiva distribuição de lucros, via dividendos, não há alteração em contas de resultado.

Pelos motivos acima, não há que se falar em dupla tributação, pela empresa brasileira, dos mesmos valores. Conforme exposto, a interessada, ao articular seus argumentos, partiu da premissa equivocada de que o recebimento de dividendos, no caso dos investimentos avaliados pelo MEP, altera positivamente conta de resultado .

Também não procedem os argumentos de que as controladas diretas teriam tributado em duplicidade os montantes por elas recebidos, a título de dividendos, das controladas indiretas e que tal procedimento teria acarretado, em efeito cascata, uma majoração dos lucros a tributar na empresa brasileira.

Assim como ocorre na legislação brasileira, as regras contábeis internacionais seguem padrões lógicos. Segundo tais padrões, um mesmo valor não pode nunca passar mais de uma vez por conta de resultado sob pena de se perder o controle gerencial para o qual a contabilidade se presta.

15. Não e desconhece que a adoção do custo de aquisição para os investimentos das controladas no país da controlada, em vez do padrão método de equivalência patrimonial, poderia gerar alguma dissociação. Mas se isso ocorrer, não deixa de ser uma exceção ao padrão internacional. A despeito de a impugnante ter aduzido que a legislação espanhola determina o custo de aquisição, isso se torna exceção, tendo em vista que a União Européia segue o padrão internacional de contabilidade. Caberia a ela trazer a legislação espanhola, traduzida, e demonstrar como se daria a sua relação com o padrão internacional de contabilidade. Contudo, ela não dispôs de qual lei se trata, não trouxe o seu teor ou a comprovação de vigência, conforme determina o § 3º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (“Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador”).

15.1 Um outro ponto a ser destacado é que a parcela do ajuste tributada "deve ser apurada segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio (da controlada)". A apuração do valor do investimento no exterior deveria ter sido ajustada para eliminar diferenças nos critérios contábeis, conforme dispunha o art. 93 da então vigente IN RFB nº 1.515, de 2014 (reproduzido no atual art. 179 da IN RFB nº 1.700, de 2017):

Art. 93. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e com as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da investida levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 (dois) meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto sobre a renda;

II - se os critérios contábeis adotados pela investida e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da investida os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da investida, levantado em data anterior à do balanço do contribuinte, deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 (dois) meses de que trata o inciso I do caput aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a investida participe, direta ou indiretamente, com investimentos que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da investida;

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os incisos anteriores da porcentagem da participação do contribuinte na investida; e

VI - no caso de filiais, sucursais, controladas e coligadas, domiciliadas no exterior, aplicam-se as normas da legislação correspondente do país de domicílio.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no inciso VI, **o patrimônio será apurado de acordo com a legislação correspondente do país de domicílio, ajustando-o para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios** conforme disposto no inciso II. (grifou-se)

15.2 Não consta dos autos que o disposto na legislação acima transcrita tenha sido cumprido pela impugnante, sem falar que não restou demonstrada a legislação espanhola sobre a apuração do investimento pelo custo de aquisição.

15.3. Além disso, a CSN Handel GmbH foi vendida em novembro de 2015 para outra empresa do mesmo grupo. A CSN Américas, por exemplo, alienou a sua participação por em torno de 2.594.000 euros, sendo que o valor contábil seria de apenas 38.000 euros, conforme trecho a seguir retirado do relatório de auditoria de fl. 2450:

Em 15 de dezembro de 2015, a Sociedade formalizou a alienação de 100% de suas participações na CSN Handel GmbH com data limite efetiva de 30 de novembro de 2015 por 2.594 mil euros, naquela data o valor contábil do investimento era de 38 mil euros, com um resultado gerado pela alienação de instrumentos financeiros no montante de 2.556 mil euros.

15.4. Se os investimentos das controladas diretas forem avaliadas pelo custo de aquisição, então se espera que a alienação implique ganho de capital a ser retratado na apuração contábil e, conseqüentemente, na imputação do imposto corporativo, o que tampouco restou esclarecido pelos documentos apresentados.

15.5. Assim, entendo que não restou demonstrado pelo contribuinte o direito de deduzir da base tributável valores referentes a dividendos distribuídos que decorreriam de lucros anteriores já tributados.

#### **Multa**

16. Inicialmente, ressalte-se que “no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo

internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade" (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972). Afastar a aplicação de dispositivo legal válido e operante sob a alegação de afronta aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade representa o mesmo que se decretar a inconstitucionalidade da norma. Logo, descabe a esta turma julgadora emitir juízo de valor acerca de norma que instituiu multa quanto a constitucionalidade, legalidade ou outros aspectos de sua validade, mas apenas verificar se a legislação foi corretamente aplicada ao caso concreto. Vide regra-matriz da multa ora discutida:

**Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.**

Art. 8o-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3o, ou que o **apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões**, fica sujeito às seguintes multas:

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e

**II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.**

§ 1o A multa de que trata o inciso I do caput será limitada em:

I - R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);

II - R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese de que trata o inciso I deste parágrafo; § 2o A multa de que trata o inciso I do caput será reduzida:

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo;

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo;

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e

IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.

§ 3o A multa de que trata o inciso II do caput:

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e

**II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.**

§ 4o Quando não houver lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social do último período de apuração

informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.

§ 5o Sem prejuízo das penalidades previstas neste artigo, aplica-se o disposto no art. 47 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, à pessoa jurídica que não escriturar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8o da presente Lei de acordo com as disposições da legislação tributária.

16.1. No procedimento fiscal a autoridade tributária cientificou a Interessada das incorreções detectadas. Ela retificou a ECF em relação a algumas delas, para as quais houve a aplicação da multa reduzida de 1,5% (inciso II do § 3º), e para as demais incorreções foi aplicada no percentual normal de 3% (inciso II).

16.2. O primeiro ponto é não ter havido equívoco na aplicação da referida multa pela autoridade lançadora, tendo em vista que sua aplicação estava prevista no art. 6º da então vigente IN RFB nº 1.422, de 2013 (repetido no art. 6º da atual IN RFB nº 2004, de 2021):

Art. 6º A não apresentação da ECF pelos contribuintes que apuram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica pela sistemática do Lucro Real, nos prazos fixados no art. 2º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará a aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1489, de 13 de agosto de 2014)

16.3. E as IN estão corretas, uma vez que as incorreções que ensejaram a multa referem-se a ajustes que devem ser adicionados para fins de apuração do lucro real, que é exatamente a obrigação contida no inciso I do art. 8º c/c § 2º do art. 6º do mesmo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, cuja sanção foi disciplinada pelo subsequente art. 8º-A, ora lançado.

**Art 8º** - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual:

- a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;
- b) será transcrita a demonstração do lucro real e a apuração do Imposto sobre a Renda;
- c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

**Art 6º** - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. (...)

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício: (...)

- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

16.4. Desse modo, a multa foi corretamente aplicada. A autoridade tributária foi irretocável e aderente ao princípio da transparência fiscal. Ela relacionou os equívocos por ela identificados, informou ao sujeito passivo e permitiu que este retificasse a ECF, aplicando a redução da multa. O que a Interessada busca é que não fosse aplicada multa alguma, o que somente poderia ocorrer se as correções ocorressem antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, conforme consta expressamente do inciso I do § 3º do art. 8ºA do Decreto-Lei nº 1.598, e que está aderente à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

16.5. Por fim, a ECF, para todos os fins, está informada com incorreção. A interessada aduz que deveria ser aceita a ECF como fez pela aplicação dos tratados para evitar dupla tributação, mas tal entendimento não é o da RFB, como está expresso na SCI Cosit nº 18, de 2013. A propósito, a SCI, publicada, visa dar transparência para os entendimentos da Receita Federal. Caso a Interessada discorde e proceda de forma distinta, é seu direito discutir processualmente, mas deverá arcar com todas as conseqüências caso não tenha seu pleito reconhecido.

16.6. Assim, não tendo havido impugnação específica quanto a algum outro elemento na aplicação da multa em tela, mantém-se o lançamento.

#### **Juros sobre multa de ofício**

!7. Em relação a este tema, a própria contribuinte reconheceu a existência da Súmula CARF nº 108, vinculante e, portanto, aplicável ao presente caso. Improcedente a impugnação.

#### **Prejuízo Fiscal**

18. A interessada requereu a utilização de eventuais prejuízos fiscais acumulados que foram absorvidos por autuações fiscais, os quais, caso se tornem insubsistentes, voltariam a existir.

18.1. O auto de infração é ato para constituir o crédito tributário, "assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo" (art. 142 do CTN). Trata-se de norma individual e concreta (ou ato-norma), que tem por objetivo atingir diretamente o comportamento do sujeito passivo mediante concretização da norma geral e abstrata (leis e demais atos infralegais ou de caráter vinculante) ao caso concreto.

18.2. A impugnação ao lançamento tem dupla função: (i) ser a peça para sua alteração (art. 145 do CTN c/c Decreto nº 70.235, de 1972); e (ii) suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, do CTN) nele constituído. Na primeira função ela pode resultar na desconstituição do ato decisório, se for julgada procedente por órgão julgador administrativo. Entretanto, caso ocorra, não compete à autoridade julgadora proceder à compensação de prejuízos fiscais que não estivessem disponíveis tanto no momento da autuação como quando de prolação do acórdão, situação do presente caso. Indefere-se o pedido.

18.3. Quanto ao pedido de sobrestamento do feito enquanto perdura a discussão anterior, ele também é indeferido por falta de previsão legal, conforme jurisprudência do CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo administrativo dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade). Apenas a cobrança do débito deverá aguardar o pronunciamento principal, se demonstrada a ocorrência de uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. (2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, acórdão nº 202-18000, sessão de 22/05/2007)

#### **Conclusão.**

19. Diante do exposto, julga-se improcedente a impugnação.

A decisão recorrida foi muito feliz na sua fundamentação. O assunto objeto dos autos já há muito vem sendo discutido no âmbito do CARF e o caso em apreço, como vimos, também pode ser considerado como corriqueiro neste Tribunal. Apenas para pontuar, é entendimento deste Relator e de muitos outros que militam neste Tribunal que o art. 7º dos Tratados firmados entre o Brasil e os países em que domiciliadas as controladas diretas e indiretas da Recorrente (Espanha, Áustria e Portugal) não impede a tributação dos lucros da controladora brasileira nos quais foram refletidos, por equivalência patrimonial, os lucros da investida situada nos respectivos países, confirmando que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tributa lucros, sim, mas da investidora brasileira.

Neste sentido, inclusive, foi a decisão proferida por este mesmo Colegiado, em face da mesma Contribuinte, para o ano-calendário de 2010, orientada pelo voto do ex-Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto no Acórdão nº 1401-002.834, cuja ementa reproduzo abaixo:

#### ***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

*Ano-calendário: 2010*

*ART. 74 DA MP Nº 2.15835, DE 2001. TRATADO BRASILHOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS. COMPATIBILIDADE DA LEI COM O TRATADO.*

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

*DISPONIBILIDADE. ARTIGO 43 DO CTN. RESPEITADO.*

*Considerando que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.15835/01 estabeleceu o regime de competência e, como consequência, sujeitou as empresas brasileiras à disponibilidade econômica, conclui-se que não há violação ao disposto no artigo 43 do CTN.*

*CSLL. REFLEXO.*

*As normas de tributação dos lucros auferidos no exterior para o IRPJ aplicam-se à tributação da CSLL.*

*TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NO EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. LUCRO APURADO DE ACORDO COM AS NORMAS DO PAÍS DE ORIGEM.*

*A base de cálculo de tributação dos lucros auferidos no exterior é o valor do lucro auferido de acordo com as normas do país de origem convertido para reais na data de encerramento do balanço. Não pode servir como base de cálculo o valor do lucro auferido com a reclassificação das contas para a apresentação de balanço de acordo com as normas nacionais.*

*DESpesas COM ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA MANTIDA.*

*Mantém-se a glosa de despesas de atualização monetária de tributos com exigibilidade suspensa em face da inexistência de conclusão da ação judicial que determinou a suspensão. Só admite-se a dedução das despesas após o encerramento da lide com a determinação de pagamento do tributo devido. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR. LIMITAÇÃO TEMPORAL. INEXISTÊNCIA.*

*Com a edição da MP 2.15835 não mais existe limite temporal para a compensação do imposto pago no exterior.*

De suas razões de decidir extraio alguns pontos que julguei mais relevantes para a análise desta demanda:

#### **Da Compatibilidade da Lei com a Vedação Tratado**

Após ler e reler todas as peças, alegações e acórdãos contra e a favor da tributação levada a efeito pela fiscalização, meu entendimento seguiu no sentido de que, em verdade não se está tributando os lucros auferidos pela controlada da empresa sediada no exterior, mas sim a parte dos lucros que pode ser atribuída à empresa brasileira que é a controladora.

Claro que há uma dificuldade em se estabelecer esta diferenciação, até mesmo porque as normas do tratado para evitar a dupla tributação parecem ser claras. Ocorre, no entanto, que sutilezas as diferenciam.

Quando se falou na necessidade de evitar a dupla tributação tem-se que o cumprimento da regra dá-se pela compensação, do imposto pago no exterior, quando do cálculo do imposto a ser pago no Brasil. Assim, se a alíquota nacional é superior à do exterior, compensando-se o que foi pago no exterior, paga-se, no Brasil, apenas a diferença de alíquotas.

No caso da instituição de tributos pela MP 2.158-35, temos como exemplo paralelo, o que ocorreu durante um determinado período na nossa própria legislação, relativo à tributação dos lucros distribuídos aos sócios em empresas brasileiras. Ora, de forma similar à tributação tratada neste auto de infração, o lucro da empresa é apurado e tributado. Os sócios, quando se beneficiavam destes lucros sofriam nova tributação,

posto que os rendimentos eram, agora, deste sócio e não mais da empresa, não tendo que se falar em dupla tributação.

É o mesmo que se aplica com as regras postas em confronto com as normas de vedação do tratado. Os lucros da empresa Holandesa foram lá tributados regularmente. A tributação na controlada brasileira se refere à parcela dos lucros que lhe é cabível em função de sua participação na controlada. Por óbvio a confusão aparente se demonstra em função de, em grande parte dos casos, a situação de controle ser total pela detenção integral do controle da empresa. No entanto este fato não impede a demonstração de que se tratam de tributos que incidem sobre matérias diferentes.

O Imposto sobre os lucros é apurado e pago na Holanda sobre os lucros apurados no exercício. No Brasil, a Lei nº 9.249/95, art. 25, § 2º, II determina que sejam acrescidos ao lucro líquido da controlada brasileira apenas na proporção de sua participação acionária. Assim, em verdade, demonstra-se que não se está tributando o lucro da empresa holandesa novamente, mas sim a parcela cabível à controladora nacional.

*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;*

Inobstante a irrisignação das empresas atingidas por esta tributação e, ainda, diante de seus robustos argumentos, havemos de esclarecer que esta imposição normativa aplicada às empresas nacionais que possuem coligadas ou controladas no exterior, não foi imposta pelo fisco como agente legislativo.

Em verdade estamos diante de uma opção tributária exercida pelo legislador pátrio. Simples assim.

Na prática existem diversos casos semelhantes de tributação de lucros já tributados anteriormente nas empresas que servem a demonstrar que o legislador bem sabe as opções legislativas existentes em matéria tributária e, diante das opções disponíveis, exerce o seu poder de determinar quais são as matérias submetidas à tributação.

Vejamos, de início, a distinção entre tributação dos lucros distribuídos aos funcionários das empresas, enquanto que os sócios desta mesmas empresas recebem parte do mesmo lucro de forma isenta. Vejamos, abaixo, as hipóteses em que o lucro distribuído é isentado, conforme art. 39, do Regulamento do Imposto de Renda.

#### *Lucros e Dividendos Distribuídos*

*XXVI - os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados no ano-calendário de 1993, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País (Lei nº 8.383, de 1991, art. 75);*

*XXVII - os lucros efetivamente recebidos pelos sócios, ou pelo titular de empresa individual, até o montante do lucro presumido, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, apurados nos anos-calendário de 1993 e 1994 (Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20);*

*XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46);*

Veja-se, até antes de 1995, todo o lucro distribuído era tributado também pelos beneficiários pessoas físicas. Após a edição de norma isentiva, os sócios passaram a

receber os lucros de forma isenta, enquanto que os funcionários da empresa, recebendo parcela do mesmo lucro, os recebem de forma tributada.

Será que também tal distinção não é injusta? Se uma empresa, para obter resultados tem de conjugar os esforços do trabalho de seus funcionários, do capital empregados pelos donos e do conhecimento aplicado ao trabalho, porque o lucro percebido pelos sócios é isento e o percebido pelos funcionários é tributado? Infelizmente trata-se de política fiscal que é idealizada pelo Poder Legislativo, detentor único de competência constitucional para tanto.

Apresentamos um outro exemplo, até mais próximo da realidade desta 1ª Seção do CARF. Eis que se refere ao tratamento tributário dado ao ganho de capital auferido na alienação de investimentos pelas pessoas físicas ou jurídicas. Porque a alíquota das pessoas físicas, de até 22,5%, isso após recente majoração, visto que anteriormente era de apenas 15%, é inferior às alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas na mesma operação, esta de 25%?

Novamente nos deparamos com uma opção legislativa de estabelecer as alíquotas aplicáveis à operação de acordo com a análise realizada destros das opções disponíveis no devido processo legislativo no que toca ao estabelecimento das hipóteses de incidência.

Note-se que nenhum imposto ou contribuição é instituído senão em virtude de lei e esta, quando editada, presume-se constitucional, somente podendo ser evitada por meio de ação judicial com pedido de inconstitucionalidade incidental ou, até mesmo, em sede de controle concentrado, por meio dos órgãos de classe representativos.

Aparentemente estas diferenças de tributação consistem numa gritante injustiça, mas não passam, em verdade de uma política tributária realizada por opção do legislador.

Ocorre, no entanto, que tais políticas não possuem o condão da imutabilidade. No nosso direito tributário as opções legislativas, como a que decorre da presente autuação, podem até ser contestadas na justiça, nas cortes internacionais etc., mais ainda quando envolvem empresas como a do porte deste processo com capacidade financeira, política e técnica de se defender e de militar em qualquer campo de contenda jurídica e/ou política.

É neste sentido, inclusive, que este relator entende que a interpretação destas normas, inclusive quando houver os casos em que direcionadas diretamente a beneficiar as empresas com determinadas políticas tributárias deliberadas, não pode ser simplesmente desconsiderada pelos órgãos da administração, posto lhes faltar a legitimidade para exercer tal direito. Não cabe à administração tributária, e ao CARF, como órgão julgador administrativo, contestar a aplicação de lei aprovada no curso do devido processo legislativo.

Assim, demonstrando os motivos que me levaram à concluir pela compatibilidade entre as normas estabelecidas em tratado e as normas que criaram a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, verificando que a mesma matéria já foi objeto de análise neste CARF, inclusive com acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de meu entendimento. Utilizarei, também, os fundamentos de decidir utilizados pelo acórdão nº 9101-002.751, de 04 de abril de 2017, em processo que tratava de tributação de lucros no exterior à semelhança do presente.

**"Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.**

A autuação fiscal tratou da tributação de lucros no exterior auferidos por controlada da Contribuinte, Petrobrás Netherlands B.V. (PNBV), que não foram oferecidos à tributação no ano-calendário de 2009.

Relata o Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 691) que a Contribuinte, intimada a se justificar pela não inclusão dos lucros na base tributável, alegou que o seu lucro obtido não havia sido adicionado ao lucro real em obediência ao art. 7º do Decreto nº 355/91, que promulgou a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e os Países Baixos, onde fica sediada a controlada.

Entendeu a Fiscalização que não procedia a interpretação dada à legislação tributária pela Contribuinte, e efetuou o lançamento fiscal de IRPJ e CSLL.

Foram deduzidos os valores pagos a título de imposto de renda na Holanda (efl. 693/694).

A matéria devolvida para o Colegiado trata da repercussão dos tratados para evitar dupla tributação da renda e a legislação pátria que trata dos lucros no exterior.

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

*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 decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade dividendos, que estaria expressamente autorizada pelo art. 10 da Convenção firmada entre Brasil e Holanda. Nesse contexto, negou provimento ao recurso voluntário.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem a existência de resultado positivo da empresa. **Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado.** Necessariamente, são de quantum inferior ao dos lucros.

MARTINS2, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre *percentual do lucro*, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real.

Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos.

Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada. Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. **Não há prejuízo no sistema**.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre **aspecto temporal**: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, **ao final do ano-calendário**.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

*Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.*

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil**.

Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade atuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Holanda.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Países Baixos.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit: As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual 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 exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

*"Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável."*

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

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

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

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros,

rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação.

Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção Modelo:

*"7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.*

*7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "*

Assim, tendo em vista que o **Tratado Brasil-Holanda não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL**, resta prejudicada a apreciação da matéria "inclusão da CSLL no tratado internacional", que se aplicaria apenas se prevalecesse entendimento de que os lucros auferidos tratados nos presentes autos fossem aqueles auferidos por investidores localizados na Holanda, o que não é a situação dos presentes autos.

Isso porque, como já visto, **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Assim, **os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro** na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, **incidência do IRPJ e da CSLL**.

Acrescente-se, em relação aos demais argumentos apresentados pelo recorrente em razão da consideração de caracterização de estabelecimento permanente e ofensa às vedações do tratado, além de impossibilidade de aplicação das *CFC rules*, estes argumentos se resolvem a partir da demonstração que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei, assim não estaríamos tratando da aplicação das *CFC rules* no caso concreto.

Sendo objetos de tratamento diferente, as normas impostas pela MP 2.158-35 não se encontram limitadas pelas disposições do Tratado e, assim, descabem os argumentos que levam à consideração das disposições do Tratado que, no presente caso, se demonstra não aplicável à matéria dos autos.

Do exposto, com base em todos os fundamentos acima apresentados voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para acatar a possibilidade de tributação dos lucros advindos de controladas sediadas no exterior.

#### **Do Momento da Ocorrência da Tributação dos Rendimentos**

Com relação à alegação de que, mesmo sendo possível a manutenção da tributação, deveria esta ser desconsiderada tendo em vista que os lucros passíveis de tributação não foram disponibilizados à empresa, apenas apurados pela controlada no exterior, deve-se considerar que, após a edição da Lei Complementar nº 101/2001, foi aclarada a possibilidade de o legislador ordinário a possibilidade de estabelecer, em relação aos rendimentos e receitas auferidos no exterior, as condições e momento em que se dará sua disponibilidade para fins de incidência do imposto.

Assim é que, legislando dentro dos limites estabelecidos pela Lei Complementar, foi instituída a possibilidade de tributação dos lucros apurados no exterior por sociedades controladas. Partilhando do entendimento já apresentado em julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, utilizo, como fundamento de decidir, as razões apresentadas no acórdão nº 9101-002.330, de 04 de maio de 2016, conforme abaixo.

".....A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Assim, entende-se que a argumentação trazida pelo recorrente para tentar afastar *ab initio* (a partir da edição da Lei n. 9.249/1995) a tributação do lucros de controladas e coligadas no exterior é totalmente improcedente, sob este aspecto.

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

*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:*

...

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*

*§ 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.*

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação:

*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.*

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.*

Deve-se deixar claro e cristalino que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária.

Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto).

De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Discutiu-se muito a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos.

A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.330/2.331):

*O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.*

*Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale*

*lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.*

*Por outro lado, não se pode considerar alterada a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em virtude dessa decisão tomada pelo legislador. Isso porque a essência da norma CFC foi preservada no citado dispositivo, qual seja: estabelecer um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Diante disso, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC.*

Assim, não há como discordar dos argumentos do acórdão recorrido neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN (fls. 2.110/2.115).

Este é o cenário que se nos depara e que, entendo, afasta os argumentos do recorrente de tentar rediscutir a validade *per se* da norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-34/2001, aplicável ao caso em que empresa no exterior é controlada da empresa brasileira contribuinte objeto do lançamento.

Ademais, não procede também o argumento de que a redação do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, visa “criar uma aparência de compatibilidade com o art. 43 do CTN” (fl. 2.154, item 35). Como já sustentei, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN.

A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Nos itens 36 a 48 (fls. 2.155/2.157) do recurso, a recorrente ainda discutindo o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, agora, sob o ângulo do objeto da tributação e sua “qualificação face aos tratados” enumera alguns argumentos, com os quais não concordo, pelas razões adiante expostas.

Nos itens 36 a 44 o recorrente constrói o argumento no sentido de que o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e o § 4º do art. 1º da IN SRF 213/2002 (que regulamenta o dispositivo da MP) mostrariam que se trata de uma “ficção legal”, e cita um trecho do Ac. Recorrido, que utiliza a expressão “disponibilização ficta”, para, em seguida, afirmar que o acórdão está equivocado, pois o que se tributa é “o lucro apurado pela controlada no exterior.”

Veja-se que está correto o acórdão quando diz que o que se tributa é a “disponibilização ficta”, que deve ser entendida aqui como disponibilização presumida, e isto não está em desacordo com o a afirmação de que o que se tributa é “o lucro apurado pela controlada no exterior.”

Claramente o que se tem aqui é um erro no que se refere ao correto sentido do Ac. recorrido.

Não se trata de uma questão de linguagem, de como exprimir o que seria uma ficção legal, mas de entendimento da linguagem. Efetivamente o que se tributa, é o que diz o literalmente o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, são os lucros da controladora ou investidora brasileira auferidos por controlada ou coligada no exterior, os quais “serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada”. Ou seja, a tributação é do lucro da empresa brasileira, que corresponde ao lucro da controlada ou investida no exterior, assim não há ficção na Lei; mas, sim, a disponibilização é presumida, pois ela efetivamente não ocorreu; aliás, se tivesse ocorrido a efetivamente a disponibilização não se precisaria da norma do art. 74 nessas situações.

Assim, não se trata de tributação em decorrência de distribuição ficta, conforme entendeu o recorrente, mas tem o mesmo efeito desta, no sentido de distribuição presumida, e é por isto que a remessa ao art. 25 da Lei n. 9.249/1995, integrando o corpo normativo do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 faz sentido.”

Por estas razões, à luz dos argumentos acima apresentados, entendo que a discussão apresentada pelo recorrente acerca do fato dos lucros não terem sido efetivamente pagos à controladora brasileira não pode se sustentar quando a norma legal, devidamente suportada em possibilidade estabelecida pela Lei Complementar, estabelece como fato gerador da obrigação tributária nestes casos a data da publicação do balanço que apurou os lucros.

Por todas estas razões nego provimento também quanto a este ponto.

**No caso da CSLL, acaso mantida a tributação do IRPJ, não deve incidir o mesmo tratamento para a CSLL.**

Em relação à possibilidade de tributação, com base na CSLL, em face dos mesmo lucros advindos de controlada sediada no exterior, entendo que a análise, neste ponto segue o mesmo sentido do que foi apresentado como fundamento para a manutenção do lançamentos relativo ao IRPJ.

Isto porque as normas de tributação impostas pela Lei nº 9.249/95 e na MP 2.158--35 estabelecem normas de tributação para o IRPJ e para a CSLL. Assim, os fundamentos acima utilizados que justificam a tributação na hipótese do IRPJ se aplicam, por decorrência, para admitir a possibilidade de tributação por parte da CSLL.

Por isso, remetendo para os mesmos fundamentos apresentados no item relativo à análise da tributação do IRPJ, voto por negar provimento ao recurso neste item.

No mesmo sentido, o acórdão nº 9101-006.097 – 1ª Turma da CSRF, cuja ementa reproduzo abaixo e, imediatamente na sequência, extraio os principais fundamentos, constantes do brilhante voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos autos do mesmo processo citado acima:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)***Ano-calendário: 2010**LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.**O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.**O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)***Ano-calendário: 2010**TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDA JUDICIAL. ARTIGO 151 DO CTN. DEDUTIBILIDADE.**A vedação à dedutibilidade das despesas com tributos com exigibilidade suspensa foi prevista na Lei 8.981/1995 exclusivamente para fins de lucro real, logo esta não se estende à base de cálculo da CSLL.**Considerando que o dispêndio impactou negativamente o lucro líquido, a glosa deve ser afastada.**(...)*

No que refere à “relação entre o artigo 7º das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação e o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, no caso de lucros auferidos por sociedades controladas no exterior”, esta Conselheira tem pautado seu entendimento nos fundamentos recentemente reafirmados em voto vencido no Acórdão nº 9101- 005.809, nos seguintes termos:

A questão de mérito posta já foi apreciada por este Colegiado na sessão de 12 de maio de 2017. Naquela ocasião os Conselheiros acordaram, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial, vencidos os conselheiros *Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento*. O relator, Conselheiro André Mendes de Moura, foi acompanhado pelos conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

A decisão está formalizada no Acórdão nº 9101-002.832, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**Ano-calendário: 2006, 2007**ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.*

*Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.*

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

*A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.*

Naqueles autos a divergência foi suscitada pela PGFN em face do Acórdão nº 1102-001.247, que afastara a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio da mesma controlada aqui sob exame, além da coligada Loma Negra Cimento S/A. Por sua vez, a discussão presente nestes autos, à semelhança do precedente citado, cinge-se à tributação de lucros auferidos pela Contribuinte por intermédio da controlada direta Holdtotal S/A, situada na Argentina. Apenas que a discussão nestes autos se refere ao anos-calendário 2005, e o precedente aos anos-calendário 2006 e 2007.

As razões de decidir expostas no referido julgado, a seguir transcritas, são aqui adotadas por refletirem o entendimento desta Conselheira acerca da matéria:

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

*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 decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade *dividendos*.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem da existência de resultado positivo da empresa. **Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado.** Necessariamente, são de *quantum* inferior ao dos lucros.

MARTINS10, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. **Não há prejuízo no sistema.**

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre **aspecto temporal**: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, **ao final do ano-calendário.**

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

*Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.*

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.** Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Argentina.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Argentina.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit:

*As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual 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 exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:*

*“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa*

exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

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

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

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

*28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.*

*29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.*

*30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação.*

*Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:*

*" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional*

*de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.*

*7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "*

Assim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Argentina não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL, resta superada apreciação do mérito do recurso especial interposto pela Contribuinte, em relação à inclusão da CSLL no tratado internacional em debate.

Isso porque, como já visto, não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Assim, os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL. Na realidade, eventual aplicação do tratado para a CSLL dar-se-ia se tivesse ocorrido a tributação dos lucros auferidos pelos sócios residentes na Argentina, o que não ocorreu no caso concreto, vez que a tributação se direcionou apenas aos sócios residentes no Brasil.

Portanto, nego provimento ao recurso da Contribuinte.

Nestes termos, o precedente refuta os questionamentos da Contribuinte acerca da *impossibilidade de tributação dos lucros auferidos pelas empresas residentes na Argentina em face da prevalência do Tratado contra a dupla tributação*, vez que demonstra inexistir incompatibilidade entre a norma interna e o acordo internacional, incidindo a tributação sobre os lucros auferidos pela controladora brasileira, o que afasta a aplicação dos Artigos 7 e 10 do referido Tratado. Em tais circunstâncias, deixa de ter qualquer relevo a interpretação que a Contribuinte extrai das disposições do Artigo 10, uma vez demonstrado que a incidência se dá sobre lucros, bem como esclarecido ser outro o conteúdo atribuído ao termo “disponibilizados” presente no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

De toda a sorte, como bem observa a PGFN, a melhor interpretação dos Artigos 10 e 23 do Tratado, firmado com o objetivo de evitar a dupla tributação, é afastar a aplicação do Artigo 23 se não houve tributação dos dividendos na Argentina. Esta, inclusive, a orientação do voto condutor do acórdão recorrido ao dar provimento ao recurso de ofício relativamente à tributação dos lucros auferidos por intermédio da controlada argentina:

No entendimento adotado pela decisão recorrida, o dispositivo em questão implicaria na isenção dos dividendos pagos no Brasil, desde que haja previsão de tributação na Argentina. Mais ainda, a simples previsão de tributação no exterior, ainda que não concretizada, seria suficiente para estabelecer a isenção.

Tal posicionamento torna letra morta o art. X da Convenção. Ora se esse artigo estabelece que os dividendos pagos pela empresa Argentina seriam tributados no Brasil, podendo ser tributados na Argentina, não se pode conceber que, dentro do mesmo diploma legal, esses mesmos dividendos não poderiam ser tributados no Brasil, se tributáveis – ainda que não tributados – na Argentina.

Se o Tratado tem por objeto evitar a dupla tributação, a melhor interpretação conjunta dos dispositivos em comento é aquela através da qual se os dividendos pagos pelas sociedades residentes na Argentina não sofreram a incidência do imposto de renda na fonte, afastada estará a dupla tributação que se quer evitar, tornando-se tais quantias plenamente

tributáveis no Brasil, nos termos do art. X. Por outro lado, se tais dividendos efetivamente foram objeto de tributação naquele país, aí sim será o caso de se aplicar o art. XXIII, com isenção tributária do IRPJ para os valores distribuídos a pessoas residentes no Brasil.

**Não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina**, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal. *(destacou-se)*

Assim, sob a interpretação aqui firmada, somente teria pertinência a dedução, no Brasil, do imposto de renda incidente no exterior, e, neste âmbito, constata-se que a Contribuinte alega, desde a impugnação, que foram *pagos os impostos locais, os quais deveriam ter sido descontados do valor supostamente devido aqui no Brasil, nos precisos termos do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e do art. 14 da IN/SRF nº 213/02*, comprometendo-se a juntar, posteriormente, tradução *juramentada dos comprovantes dos pagamentos dos impostos na Argentina, Bolívia e Paraguai tão logo as referidas traduções fiquem prontas*. Os documentos em língua estrangeira pertinentes à Holdtotal S/A constam às e-fls. 345/350, mas não há juntada posterior dos documentos traduzidos.

De toda a sorte, a autoridade julgadora de 1ª instância, apesar de afastar a incidência sobre os lucros auferidos por meio da controlada argentina, observou que, além das deficiências formais nos documentos em língua estrangeira, a dedução do tributo neles indicados, referente ao ano-calendário 2005 no que diz respeito à Holdtotal S/A, não seria possível por inexistir lucro tributável apurado no período. Veja-se:

Da mesma forma, os pagamentos referentes às empresas Loma Negra (Argentina) e Holdtotal (Argentina) não podem ser aproveitados para compensação com o IRPJ ou a CSLL, por terem sido excluídos do lançamento, no caso do IRPJ, e também porque, em consequência deste julgamento, não restaram valores a exigir em 2005, mas sim a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. Esse último motivo também afasta a compensação do imposto pago pela empresa Yguazú (Paraguai) em 2005.

Resta analisar a possibilidade de aproveitamento dos pagamentos –efetuados pela empresa Yguazú do ano de 2004.

Foram apresentadas cópias simples de comprovantes de pagamento, sem que tenham sido reconhecidos pelo órgão arrecadador dos respectivos países e pela representação diplomática brasileira, como determina o §2º do artigo 26 da Lei nº 9.249/95, acima reproduzido.

O artigo 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96 prevê uma alternativa àquela exigência:

[...]

Portanto, para que não lhe fosse exigido o reconhecimento do documento pelo órgão arrecadador dos respectivos países e pela representação diplomática brasileira, a impugnante deveria ter comprovado que a legislação do país de origem do rendimento prevê a incidência do imposto de renda sobre aqueles valores (já que o pagamento pode se referir a outros valores), o que ela não fez.

Mas não é só isso.

Para terem sua validade reconhecida, documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado, conforme dispõem o artigo 224 do atual Código Civil (Lei nº 10.406/2002), o artigos 157 do Código de Processo Civil, os artigos 129, § 6º, e 148 da Lei nº 6.015/73 (que dispõe sobre os registros públicos), e o artigo 18 do Decreto no 13.609/43 (que regulamenta o ofício de tradutor público), a seguir transcritos:

[...]

À luz dos diplomas legais transcritos, infere-se que a legislação impõe uma série de condições para que documentos e, mais especificamente no caso em comento, provas documentais redigidas em idioma estrangeiro tenham validade no Brasil e em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal.

Apesar de informar, na peça impugnatória, que juntaria aos autos a versão traduzida e juramentada dos comprovantes dos pagamentos, até o momento não há notícia nos autos de que isso tenha sido feito.

Por esses motivos, também os pagamentos efetuados pela empresa Yguazú do ano de 2004 não serão considerados para fins de compensação.

Em recurso voluntário, diante da exoneração da exigência, a Contribuinte nada apresentou acerca dos tributos pagos por Holdtotal S/A. E, com o provimento parcial do recurso de ofício, restabelecendo as exigências correspondentes aos lucros auferidos por intermédio de Holdtotal S/A, a primeira conclusão expressa no Acórdão nº 1402- 001.713 foi de, apesar da manutenção da incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de Holdtotal S/A e Cauê Investment Limited, nos valores de R\$ 13.318.933,46 e R\$ 1.340.221,62, respectivamente, apenas reduzir prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no ano-calendário 2005, nos seguintes termos:

Com base nos valores do LALUR, tem-se como resultado final deste julgamento, o cancelamento integral da autuação referente ao ano-calendário de 2004 e, para o ano-calendário de 2005, a redução do saldo de prejuízo fiscal para **R\$ 3.658.788,37** (R\$ 18.317.943,45 – R\$ 14.659.155,08) e na base de cálculo negativa da CSLL para **R\$ 3.752.147,07** (R\$ 18.411.302,15 – R\$ 14.659.155,08).

Neste cenário, subsistiria o óbice aventado na decisão de 1ª instância para dedução de eventual tributo pago no exterior (inexistência de tributo apurado no ano-calendário 2005), até porque a Contribuinte não questionou este ponto quando opôs os primeiros embargos de declaração ao acórdão que, neste ponto, deu provimento ao recurso de ofício.

Ocorre que, depois disso, em razão dos embargos da Unidade de Origem, o Colegiado *a quo* acolheu, no Acórdão nº 1402-002.397, a necessidade de recálculo assim apontada:

Sob esse prisma, com base nos valores do LALUR, e levando-se em consideração o aproveitamento de parte do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa nos autos do processo 10880.721862/2010-45, tem-se como resultado final deste julgamento o cancelamento integral da autuação referente ao anocalendário de 2004, e para o ano-calendário de 2005:

- a redução do **valor tributável do IRPJ** para **R\$ 9.968.027,94** (R\$ 14.659.155,08 – (R\$ 18.317.943,45 – R\$ 13.626.816,32));
- a redução da **base de cálculo negativa da CSLL** para **R\$ 2.857.311,55** (R\$ 18.411.302,15 – R\$ 894.835,52 – R\$ 14.659.155,08).

E, em face da reconstituição dos cálculos que resultou em valor tributável de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2005, apesar de opor embargos de declaração contra esta decisão, a Contribuinte nada suscitou acerca da dedução do tributo que teria sido pago no exterior por Holdtotal S/A. Suas objeções nos embargos rejeitados (e-fls. 770/774) se dirigiram, somente, à repercussão dada ao aproveitamento de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas ocorrido nos autos do processo nº 10880.721862/2010-45.

Uma vez mantida a interpretação do Colegiado *a quo* acerca da incidência sobre os lucros da controlada argentina, descabe, nesta instância especial - cuja competência se limita à solução de dissídios jurisprudenciais acerca da interpretação da legislação tributária -, adentrar a aspectos fáticos da quantificação da exigência que não foram questionados oportunamente pela Contribuinte.

Quanto às críticas tecidas pela Contribuinte acerca do desrespeito ao Artigo 7 do Tratado Brasil-Argentina, bastaria consignar que tal conclusão desconsidera as circunstâncias bem postas no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.832, para concluir que a tributação dos lucros da empresa brasileira *não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento*, pois como a controladora brasileira detém **poder de decisão sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos** e assim operacionalizar *um diferimento em tempo indeterminado da tributação*.

E isto também em razão de a norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 se enquadrar no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*), consoante tem decidido este Colegiado, como é exemplo o Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. De seus termos são extraídos os fundamentos para reafirmar a compatibilidade da norma legal em referência com os Artigos 7 e 10 dos acordos internacionais, ainda que para tributar *lucros auferidos por uma empresa produtiva no Chile, um país com níveis de tributação normais no plano internacional*, como alega a Contribuinte, até porque, muito embora naquele caso concreto o debate tenha sido construído em face do Tratado Brasil –Holanda, a análise feita tem em conta os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

*Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.*

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

*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:*

...

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*

*§ 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.*

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

*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.*

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.*

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

*14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante conseqüência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):*

*“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas **por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído**”. [grifo nosso]*

*15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:*

*Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do*

*exercício, a assembleia geral **poderá**, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:*

***I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);***

*II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.*

*§ 2º [...]*

*16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).*

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158- 35/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja,

fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014, redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

*23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. **Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades***

***estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção. 11 (Negritou-se).***

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

*O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.*

*Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que **o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido.** Vale lembrar que **os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros.** Portanto, **o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal.** Contudo, **isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.** Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.*

*Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.*

*Por seu turno, relevante ressaltar que **a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, visto que se estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação.** Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o **exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil.** A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que*

*essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, **que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996, isto é, todos concordam que se tratam de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. (Negritos e sublinhados no original).***

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (e-fls. 2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir

que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

*Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.*

*§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.*

*§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.*

*§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.*

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

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

...

*§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.*

...

**COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O 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 a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.*

...

*§ 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.*

...

*§ 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.*

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, § 5º, abaixo transcrito:

#### *CAPÍTULO IV*

##### *Eliminação da Dupla Tributação*

##### *ARTIGO 23*

##### *Eliminação da Dupla Tributação*

*1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.*

...

*5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.*

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” –*profits*) remetidas ao 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. Assim, se tiver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou tiver um subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados **também** pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente à atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de

2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

*10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa. O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º). 12 (Negritou-se).*

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.<sup>13</sup> É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law*. E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).<sup>14</sup> Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for o caso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cujas relações se inserem no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda – veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucro auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

*8. O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.*

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10). 15

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio

de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos – que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's length* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência). 16 Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

*RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS*

*Observações prévias*

*O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.17*

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional<sup>18</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. 19*

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net, 20 decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

*El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. **En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados.** Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional. 21 (Negritos e itálicos nossos).*

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyi ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão

n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 265505), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *GyoHi*), tratando da aplicação da Convenção Japão-Singapura, dentre outros, **todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.**

**Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.**

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

*39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos. 22É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais. 23 (Negritou-se).*

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo,

considerando todas as normas pertinentes. 24 O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu.

Por tais razões, valem aqui as conclusões assim expostas no referido julgado:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Destaque-se que o voto antes transcrito manifesta-se na mesma linha exposta pela PGFN acerca do alcance da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da ADIN nº 2.588, exposto com mais detalhamento nas contrarrazões aqui apresentadas e adotadas neste voto, na forma a seguir reproduzida:

Diante do impasse, o tribunal houve por bem PROCLAMAR o resultado na ADI 2588, para após, diante do que sobejasse, adentrar na discussão dos recursos extraordinários, caso a caso. Assim, restou fixado o seguinte entendimento:

**a) Questões para as quais houve quórum constitucional:**

- A declaração da **inconstitucionalidade** da tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas **coligadas** no exterior, **localizadas em países de tributação dita “normal”**, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.
- A declaração de **constitucionalidade** da tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas **controladas** no exterior, **localizadas em países com tributação favorecida**, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.

**b) Questões que não alcançaram quórum constitucional:**

- Tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas **coligadas** no exterior, situadas em **países com tributação favorecida**.
- Tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas **controladas** no exterior, situadas **em países com tributação dita “normal”**.

O quanto ora é relatado está devidamente registrado nos votos apresentados pelos Ministros, e foi retratado na ementa do acórdão da ADIN. Veja-se o teor da ementa lavrada:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em **quatro resultados**: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

**2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:**

**2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;**

**2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);**

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL- 02719-01 PP-00001)

Na mesma assentada, a Suprema Corte procedeu ao julgamento de dois RREE que versavam sobre a mesma matéria, e decidiu, no RE 541090/SC (já com votos de novos Ministros que não haviam votado na ADI, como Teori Zavascki), **que a norma do art 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita “normal”**. O teor da ementa é cristalino, quanto a isto, particularmente em seu parágrafo 2:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 541.090 SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

REDATOR DO ACÓRDÃO:MIN. TEORI ZAVASCKI

ACÓRDÃO

RECTE.(S) :UNIÃO PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) :EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A ADV.(A/S) :SÉRGIO FARINA FILHO E OUTRO(A/S)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas *controladas* localizadas em países *com tributação favorecida* (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas *coligadas* sediadas em países *sem tributação favorecida* (= não considerados “paraísos fiscais”).

Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do *caput* do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa *controlada* sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Assim, no que se refere ao caso em apreço, que cuida de **empresas controladas em países sem tributação favorecida**, já há manifestação do STF no sentido da **aplicabilidade** da norma.

Da mesma forma, **a Corte Suprema já assentou que a incidência em questão recai sobre o lucro da empresa brasileira, jamais sobre o da estrangeira**. Neste sentido, veja-se trecho do voto condutor do mencionado RE 541090/SC:

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se a dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber:

(...)

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum. O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais - TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. Portanto, é contra essa Lei que se deveria opor a alegação de dupla tributação e, não, ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, aqui questionado.

Portanto, qualquer alegação de que a tributação com base no art. 74 da MP 2.158-35/01 recai sobre a controlada estrangeira, bem como qualquer interpretação que conflua desta premissa ou deságue nesta conclusão, deverá ser prontamente rechaçada.

Pertinente, ainda, consignar aqui as razões expostas no mesmo voto condutor do Acórdão nº 9101-002.332, para afirmar a validade esta interpretação quando confrontada com os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.325.709:

Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.

Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.

A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.

1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expandido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendo há bastante tempo. 25

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima,, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010) (esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerado que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expandidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão

do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de “qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação”, como segue (fls. 54-55 do ref. Acórdão):

*Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. **Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação.** Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber: “[Transcrição do art. 26]”*

**Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum.**

*O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)*

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa.

Acrescente-se, por fim, frente à referência pela Contribuinte ao precedente nº 1302-002.935, em abono ao seu entendimento, que há manifestações em sentido diverso, como bem pontuado pela própria 2ª Turma da 3ª Câmara, no voto condutor do Acórdão nº 1302-003.382, de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo:

#### **Do dispositivo em questão como norma CFC**

Iniciando a análise de mérito, é importante que se verifique a natureza e o propósito da regra veiculada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.

Considero ser inegável que a referida regra tem a natureza de uma norma CFC (Controlled Foreign Company Rule), ou seja, uma daquelas regras que busca alcançar as entidades que ofereçam riscos de erosão da base tributária e transferência artificial de lucros.

O Professor Sérgio André Rocha, um dos mais dedicados estudiosos do tema, ao abordar a questão da natureza da regra veiculada pelo dispositivo legal em questão (**São as Regras Brasileiras de Tributação de Lucros Auferidos no Exterior "Regras CFC"? Análise a Partir do Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS**, in: Estudos de Direito Tributário Internacional. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. pp. 64-67), reconhece tratar-se de uma regra CFC, cujo objetivo não seria antielusivo, mas de eliminação do diferimento da tributação:

*"Analisando-se a passagem de Alberto Xavier entes transcrita (nota 1), é possível inferir que, em sua opinião, o núcleo do tipo 'Regras CFC' reuniria as seguintes características essenciais:*

- *Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
- *Controle societário da investidora sobre a investida.*
- *Finalidade antielusiva da norma, que buscaria inibir planejamentos fiscais agressivos praticados pelos contribuintes.*

*Partindo dessas características, que segundo esta abalizada doutrina seriam essenciais para a qualificação de um conjunto de regras como 'CFC', a sistemática brasileira de Tributação em Bases Universais não poderia ser caracterizada como 'Regras CFC'.*

*Esta posição é amplamente aceita na literatura jurídica nacional. Nada obstante, ousamos divergir desta interpretação.*

*Com efeito, a posição acima parece se fundamentar nos sistemas de transparência fiscal que prevalecem nos países membros da OCDE, especialmente nos países europeus, para determinar o núcleo do tipo 'regras CFC'. Assim sendo, como nesses países as 'regras CFC' normalmente têm as características acima, passou-se a apontar que as regras brasileiras não seriam 'regras CFC', por tributarem lucros auferidos por controladas no exterior de forma indiscriminada, mesmo quando decorrentes de atividades econômicas desenvolvidas em países de alta tributação.*

*Contudo, a utilização dos modelos europeus como paradigma do núcleo do tipo 'regras CFC' tem um vício de partida. De fato, os sistemas europeus de transparência fiscal são limitados pelos direitos fundamentais comunitários. Assim, apenas e tão somente nos casos em que presente o abuso, materializado a artificialidade da estrutura implementada pelo contribuinte, será legítima uma 'regra CFC' de um país membro da União Europeia.*

***Dessa maneira, talvez o caráter antielusivo das regras CFC não seja um traço essencial-geral, mas acidental, de modo que seria perfeitamente possível a existência de 'regras CFC' onde o dito caráter antielusivo não esteja presente.***

*Parece-nos, portanto, que o núcleo do tipo jurídico 'regras CFC' encerra apenas as seguintes características:*

- *Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
- *Controle societário da investidora sobre a investida.*

*Esta análise parecer ser corroborada pelos comentários de Daniel Sandler, quando este afirma que 'regras CFC' podem buscar diferentes objetivos. De um lado, podem elas perseguir a eliminação integral de todo o diferimento da tributação de lucros auferidos por controladas no exterior como é o caso do regime brasileiro ou ter foco no controle de operações que reflitam planejamento abusivos. Segundo o autor, a maioria dos regimes enquadram-se nesta segunda categoria. Contudo, tal fato não implica na descaracterização de regras que se enquadrem no primeiro grupo como 'regras CFC'.*

***Nessa linha de ideias, as regras brasileiras de Tributação em Bases Universais seriam 'regras CFC', não se lhes podendo negar tal caracterização."***

De fato, o propósito explícito da norma brasileira visa não à dupla tributação do lucro auferido pela Controlada sediada no exterior (como acusam os seus detratores), mas exatamente evitar que a pessoa jurídica sediada no Brasil, reduza a sua base tributável, por meio do investimento em países sem nenhuma tributação ou com tributação

reduzida, ou ainda, por meio do diferimento indeterminado da submissão dos lucros auferidos por meio da Controlada.

É que, quando uma Companhia nacional decide investir no exterior, inegavelmente, ela reduz a base tributável disponível para tributação no Brasil. E tal base permanecerá reduzida até que o lucro apurado na Companhia Investida no Exterior seja distribuído e remetido ao Brasil ou, indefinidamente, caso tal distribuição e/ou remessa nunca aconteça.

Deste modo, uma vez que a decisão sobre distribuir ou não os lucros auferidos na Investida pertencem totalmente à Controladora sediada no Brasil, a regra trazida pelo referido art. 74, para fins de aplicação da tributação em bases universais, faz com que o lucro apurado no exterior seja considerado distribuído tão logo seja apurado no balanço da Investida.

Registre-se, ainda, que uma vez afastada a aplicação do Tratado Brasil-Argentina, resta prejudicada a pretensão da Contribuinte de que ela seja estendida também à CSLL, muito embora este Conselho já tenha consolidado entendimento favorável a esta tese, na forma da Súmula CARF nº 140 (*Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.*) (*destaques do original*)

Tais razões de decidir são igualmente aplicáveis ao presente caso, no qual a Contribuinte refere impedimentos semelhantes à tributação com base em outros tratados firmados pelo Estado Brasileiro.

A Par do disposto acima, tem-se que a norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 também se enquadra no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*), consoante tem decidido a CSRF, a exemplo do constante do Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, de relatoria do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Abaixo reproduzo tão somente as conclusões expostas no referido julgado, haja vista que muitos de seus fundamentos já foram inclusive, objeto de análise alhures. Tais excertos do respectivo voto apenas corroboraram o meu entendimento em relação à compatibilidade da norma legal em referência (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001) com os Artigos 7 e 10 do acordo internacional, com base, inclusive, nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte,

não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

De tudo o que foi posto acima, chega-se à conclusão da ineficácia do recurso voluntário ao argumentar serem incompatíveis as disposições contidas no art. 74 da MP nº 2.158-35/01 com o artigo 7º das convenções para evitar Dupla Tributação; efetivamente não são, como vimos, partindo-se da premissa de que o objeto de tributação por parte da Autoridade Fiscal foi a empresa domiciliada no Brasil (no caso, a própria Recorrente), e não suas controladas diretas e indiretas no exterior. O Brasil adotou mecanismo internacionalmente reconhecido, ao promover a tributação em bases universais, para reduzir ou eliminar a dupla tributação econômica. Em apertadíssima síntese, a norma de TBU configura importante mecanismo de política tributária e adequa-se, constitucionalmente, à promoção da igualdade e à tributação conforme a capacidade contributiva, combatendo planejamentos tributários abusivos e agressivos e, ao mesmo tempo, reduzindo ou eliminando a dupla tributação econômica.

Também perfeita a decisão recorrida ao estabelecer que a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, não contém nenhuma incompatibilidade com o disposto nos arts. 76 e 77 da Lei nº 12.973, de 2014. Conforme o decidido pelo acórdão recorrido, pelo art. 77 continuaria havendo a tributação sobre o contribuinte brasileiro, e não sobre a parte relacionada domiciliada no exterior, vale dizer, tributar-se-ia o sócio-controlador brasileiro, e não a sua controlada. Portanto, efetivamente, pode-se afirmar que o art. 77 da Lei nº 12.973/2014 teria dado contornos mais

técnicos para o conceito da base tributável, justamente a parcela do valor do investimento equivalente aos lucros e prejuízos auferidos pela controlada, e não todo o ajuste. Na realidade, não houve inovação em relação ao regime anterior, cuja constitucionalidade, em relação às controladas, como é sabido de todos, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), continuando, portanto, perfeitamente aplicáveis os fundamentos contidos nos itens 25 a 28 da SCI COSIT nº 18/2013.

Quanto à alegação de que os dividendos auferidos pelas controladas diretas deveriam ser excluídos da base de cálculo da exigência, de modo a evitar que fossem tributados duplamente, considero perfeitas as assertivas constantes do acórdão recorrido, que adoto como minhas razões de decidir no presente caso. Vide abaixo os trechos da decisão primeva a que me refiro:

13. A Interessada não trouxe discordância ao suporte fático, cabendo verificar se ocorreram os equívocos por ela apontados na base tributável da CSN Américas e CSN Minerals, que detinham participação na CSN Handel GmbH; em suas palavras: “ao calcularem o lucro a ser oferecido à tributação no Brasil pelas controladas diretas, as autoridades fiscais consideraram na apuração do lucro líquido dessas empresas os dividendos recebidos por suas investidas, que são controladas indiretas da impugnante, mas que já foram tributados pelo fisco quando da lavratura de autos de infração que visam exigir IRPJ e CSL da impugnante relativos aos anos de 2008 a 2014”.

13.1 A primeira questão a esclarecer é que não houve erro pela autoridade tributária no cálculo do lucro das controladas diretas CSN Américas e CSN Minerals, pois o valor lançado foi o lucro calculado pela contribuinte e por ela declarado na ECF.

13.2. O que ela pretende é que sejam deduzidos do lucro os dividendos recebidos por essas controladas diretas por decorrerem de lucros passados da controlada indireta que já teriam sido incluídos na base tributável dos respectivos anos. Segundo a impugnante, isso teria ocorrido pois os investimentos seriam registrados pelo custo de aquisição, segundo a legislação espanhola (regime de caixa), em vez da equivalência patrimonial constante da legislação contábil e fiscal brasileira (regime de competência).

14. A Lei nº 12.973, de 2014, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, teve por objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis que foram introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. A tributação sobre bases universais contida naquela lei, portanto, já foi feita para estar adequada aos novos ditames contábeis.

14.1. A Lei nº 11.638, de 2007, procedeu à convergência das normas brasileiras de contabilidade com as praticadas internacionalmente mediante *International Financial Reporting Standards* (IFRS). A estrutura contábil brasileira, portanto, segue os princípios contábeis internacionais, o que inclui a avaliação dos investimentos em controladas e em coligadas pelo método de equivalência patrimonial, cuja parcela referente ao lucro decorrente de tais entidades no exterior é objeto de tributação.

14.2 As normas do IFRS tiveram por objetivo a convergência nas práticas contábeis internacionais a fim de se evitar diferenças na contabilidade entre demonstrações de

diferentes países. A valoração dos investimentos pela equivalência patrimonial está de acordo com as normas internacionais, o que fica evidenciado quando da adequação da legislação fiscal a tal sistemática, conforme consta da exposição de motivos à MP 627, convertida na Lei nº 12.973, de 2014:

Os arts. 21 a 23, igualmente com o intuito de alinhá-los ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas. Além disso, a alteração do art. 23 tem como objetivo atualizar o seu comando de forma a refletir as regras de tributação em bases universais, que, desde a entrada em vigor da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passaram a tributar os ganhos de capital derivados de empresas domiciliadas no exterior.

14.3. No presente caso estamos tratando de investimentos em controladas diretas na Espanha e indireta na Áustria, países membros da União Europeia e que também adotam as regras internacionais IFRS desde a edição da Resolução CE nº 1.606, de 2002, como se depreende de seus arts. 1º e 2º (Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32002R1606>. Acesso em 11 de junho de 2021)

#### Artigo 1.o

##### Objectivo

O presente regulamento tem como objectivo a adopção e a utilização das normas internacionais de contabilidade na Comunidade, com vista a harmonizar as informações financeiras apresentadas pelas sociedades referidas no artigo 4.o, por forma a assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das demonstrações financeiras e, deste modo, um funcionamento eficiente do mercado de capitais da Comunidade e do mercado interno.

#### Artigo 2.o

##### Definições

Para efeitos do presente regulamento, por "normas internacionais de contabilidade" entende-se as International Accounting Standards, - IAS (normas internacionais de contabilidade - NIC), as International Financial Reporting Standards, IFRS (normas internacionais de informação financeira-NIIF) e interpretações conexas (interpretações do SIC-IFRIC), as alterações subsequentes a essas normas e interpretações conexas e as futuras normas e interpretações conexas emitidas ou adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

14.4. Dessa forma, faz sentido a preocupação da DRJ Rio de Janeiro quando julgou improcedente a impugnação da contribuinte, mas referente ao ano 2014 (Acórdão nº12-115.883), na medida em que a contabilidade segue padrões lógicos e, portanto, um mesmo valor não pode nunca passar mais de uma vez por conta de resultado, conforme a seguir:

Nos investimentos avaliados pelo MEP, a participação societária do investidor deve ser contabilizada à débito de investimentos, atualizando-se periodicamente o valor deste ativo pelo novo valor de PL da investida, e a crédito da conta de resultado "receita de equivalência patrimonial", que é uma receita não tributável (excluída do lucro real).

Na hipótese de distribuição de dividendos o lançamento contábil a ser efetuado é o de débito de “dividendos a receber” (conta de ativo) e crédito à conta de investimento, reconhecendo o decréscimo do PL da investida. Muito importante ressaltar, neste ponto, que os lucros distribuídos pela investida já foram contabilizados como receita na investidora, via receita de equivalência patrimonial, e por este motivo não são novamente incorporados em conta de resultado sob pena de dupla contagem. (...)

Conforme acima, a integralidade dos lucros da investida é levada a conta de resultado, na investidora, periodicamente, por meio do acréscimo ao patrimônio líquido que provocam na empresa que os apurou. Este acréscimo é reconhecido, na investidora, a débito de ativo- (investimentos), registrando a elevação do valor da participação acionária, e à crédito da conta de resultado referente a “receita de equivalência patrimonial”. Por outro lado, conforme artigo 388, acima, quando ocorre a efetiva distribuição de lucros, via dividendos, não há alteração em contas de resultado.

Pelos motivos acima, não há que se falar em dupla tributação, pela empresa brasileira, dos mesmos valores. Conforme exposto, a interessada, ao articular seus argumentos, partiu da premissa equivocada de que o recebimento de dividendos, no caso dos investimentos avaliados pelo MEP, altera positivamente conta de resultado .

Também não procedem os argumentos de que as controladas diretas teriam tributado em duplicidade os montantes por elas recebidos, a título de dividendos, das controladas indiretas e que tal procedimento teria acarretado, em efeito cascata, uma majoração dos lucros a tributar na empresa brasileira.

Assim como ocorre na legislação brasileira, as regras contábeis internacionais seguem padrões lógicos. Segundo tais padrões, um mesmo valor não pode nunca passar mais de uma vez por conta de resultado sob pena de se perder o controle gerencial para o qual a contabilidade se presta.

15. Não e desconhece que a adoção do custo de aquisição para os investimentos das controladas no país da controlada, em vez do padrão método de equivalência patrimonial, poderia gerar alguma dissociação. Mas se isso ocorrer, não deixa de ser uma exceção ao padrão internacional. A despeito de a impugnante ter aduzido que a legislação espanhola determina o custo de aquisição, isso se torna exceção, tendo em vista que a União Européia segue o padrão internacional de contabilidade. Caberia a ela trazer a legislação espanhola, traduzida, e demonstrar como se daria a sua relação com o padrão internacional de contabilidade. Contudo, ela não dispôs de qual lei se trata, não trouxe o seu teor ou a comprovação de vigência, conforme determina o § 3º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (“Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador”).

15.1 Um outro ponto a ser destacado é que a parcela do ajuste tributada “deve ser apurada segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio (da controlada)”. A apuração do valor do investimento no exterior deveria ter sido ajustada para eliminar diferenças nos critérios contábeis, conforme dispunha o art. 93 da então vigente IN RFB nº 1.515, de 2014 (reproduzido no atual art. 179 da IN RFB nº 1.700, de 2017):

Art. 93. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da investida, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e com as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da investida levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 (dois) meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto sobre a renda;

II - **se os critérios contábeis adotados pela investida e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da investida os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;**

III - o balanço ou balancete da investida, levantado em data anterior à do balanço do contribuinte, deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 (dois) meses de que trata o inciso I do caput aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a investida participe, direta ou indiretamente, com investimentos que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da investida;

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os incisos anteriores da porcentagem da participação do contribuinte na investida; e

VI - no caso de filiais, sucursais, controladas e coligadas, domiciliadas no exterior, aplicam-se as normas da legislação correspondente do país de domicílio.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no inciso VI, **o patrimônio será apurado de acordo com a legislação correspondente do país de domicílio, ajustando-o para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios** conforme disposto no inciso II. (grifou-se)

15.2 Não consta dos autos que o disposto na legislação acima transcrita tenha sido cumprido pela impugnante, sem falar que não restou demonstrada a legislação espanhola sobre a apuração do investimento pelo custo de aquisição.

15.3. Além disso, a CSN Handel GmbH foi vendida em novembro de 2015 para outra empresa do mesmo grupo. A CSN Américas, por exemplo, alienou a sua participação por em torno de 2.594.000 euros, sendo que o valor contábil seria de apenas 38.000 euros, conforme trecho a seguir retirado do relatório de auditoria de fl. 2450:

Em 15 de dezembro de 2015, a Sociedade formalizou a alienação de 100% de suas participações na CSN Handel GmbH com data limite efetiva de 30 de novembro de 2015 por 2.594 mil euros, naquela data o valor contábil do investimento era de 38 mil euros, com um resultado gerado pela alienação de instrumentos financeiros no montante de 2.556 mil euros.

15.4. Se os investimentos das controladas diretas forem avaliadas pelo custo de aquisição, então se espera que a alienação implique ganho de capital a ser retratado na apuração contábil e, conseqüentemente, na imputação do imposto corporativo, o que tampouco restou esclarecido pelos documentos apresentados.

15.5. Assim, entendo que não restou demonstrado pelo contribuinte o direito de deduzir da base tributável valores referentes a dividendos distribuídos que decorreriam de lucros anteriores já tributados.

Perfeito o raciocínio acima exposto, principalmente no que tange à demonstração dos procedimentos contábeis afetos a tal situação (pagamento de dividendos) e que elucidam de forma sintética e muito didática a inexistência de tributação em duplicidade ou em cascata dos referidos rendimentos por parte das controladas diretas. Conforme bem arrematado pela decisão recorrida, se tivesse havido algum erro na respectiva contabilização e/ou algum registro em dobro dos referidos dividendos por parte de suas controladas, em seu país de origem, o ônus de comprovar tal situação seria única e exclusivamente da própria Contribuinte e, no caso concreto, tal “equivoco” não foi demonstrado.

Também perfeitas as considerações a respeito da adoção do custo de aquisição para os investimentos das controladas, ao invés do procedimento padrão, que é o método de equivalência patrimonial. Não há como se gerar, por conta de tal proceder, nenhuma dissociação. Mas, se isso viesse a ocorrer, não deixaria de ser uma exceção ao padrão internacional. Quando da impugnação, a Recorrente deixou de apresentar a legislação espanhola, devidamente traduzida, conforme o disposto no § 3º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), o que demonstraria a sua relação com o padrão internacional de contabilidade.

No recurso voluntário, a Recorrente argumenta que a apresentação da legislação espanhola não poderia ser considerada imprescindível para serem expurgados os dividendos da CSN Handel GmbH da base de cálculo do IRPJ e da CSL, no Brasil, ao contrário do que teria alegado o v. acórdão recorrido; isso porque, conforme planilha juntada pela Recorrente e os demais documentos apresentados em sede de fiscalização e impugnação, demonstrariam que a CSN Américas e a CSN Minerals apurariam seus resultados considerando o custo de aquisição dos investimentos. Para tanto, tece breves considerações a respeito dos procedimentos contábeis adotados por suas controladas na Espanha para concluir que a dupla tributação dos mesmos lucros da CSN Handel GmbH teria ocorrido única e exclusivamente pela adoção, pelas autoridades fiscais brasileiras, da consolidação vertical prevista na Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Sem razão a Recorrente, haja vista que a não apresentação da legislação espanhola não foi o único motivo a fundamentar o não provimento do recurso neste ponto específico. Como vimos, segundo bem posto na decisão recorrida, a valoração dos investimentos pela equivalência patrimonial está de acordo com as normas internacionais de contabilidade, o que restou evidenciado quando da adequação da legislação fiscal a tal sistemática, conforme consta da exposição de motivos à MP 627, convertida posteriormente na Lei nº 12.973, de 2014. A decisão recorrida foi mais além, demonstrando, com base nas regras internacionais, qual seria a metodologia mais adequada à contabilização dos dividendos recebidos pelas controladas diretas, bem assim que não haveria como, se acaso regularmente contabilizados tais rendimentos, sua tributação em duplicidade pela controladora no Brasil.

Outro ponto levantado pela decisão recorrida foi de que a parcela do ajuste tributada "deve ser apurada segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio (da controlada)". Ainda, que a apuração do valor do investimento no exterior deveria ter sido ajustada para eliminar diferenças nos critérios contábeis, conforme dispunha o art. 93 da então vigente IN RFB nº 1.515, de 2014 (reproduzido no atual art. 179 da IN RFB nº 1.700, de 2017). E arremata que não constaria dos autos que o disposto nas referidas Instruções Normativas teria sido cumprido pela Recorrente, raciocínio complementado pela ausência de apresentação da legislação espanhola que versasse sobre a apuração do investimento pelo custo de aquisição.

Por último, ainda pontuou o acórdão recorrido que a CSN Handel GmbH fora vendida em novembro de 2015 para outra empresa do mesmo grupo, a CSN Américas, por um valor absurdamente superior ao registrado contabilmente (alienação por algo em torno de 2.594.000 euros, sendo que o valor contábil seria de apenas 38.000 euros), sem que tivesse sido demonstrado o ganho de capital e sua tributação pela controladora, o que seria o esperado em se tratando de avaliação pelo custo de aquisição. Entretanto nada disso restou esclarecido pelos documentos apresentados, nem tampouco foi objeto de contestação pelo recurso voluntário.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso neste ponto também.

A respeito da multa regulamentar que lhe foi aplicada por conta das incorreções na ECF, a Recorrente repete os mesmos argumentos constantes da impugnação. Como vimos acima, a decisão recorrida foi cirúrgica, sucinta, mas absolutamente correta. A alegação de que a multa ora sob escrutínio não poderia ser aplicada por incorreções da ECF, pois seria destinada apenas ao LALUR não tem fundamento, haja vista que o e-LALUR, compõe a ECF, no âmbito do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital). É o que se depreende dos arts. 7º e 8º do Decreto- Lei nº 1.598/77, abaixo transcritos (grifou-se):

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

*§ 1º - A falsificação, material ou ideológica, da escrituração e seus comprovantes, ou de demonstração financeira, que tenha por objeto eliminar ou reduzir o montante de imposto devido, ou diferir seu pagamento, submeterá o sujeito passivo a multa, independentemente da ação penal que couber.*

*§ 2º - A autoridade tributária pode proceder à fiscalização do contribuinte durante o curso do período-base ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto. (Redação dada pela Lei nº 7.450, de 1985)*

*§ 3º - Verificado pela autoridade fiscal, antes do encerramento do período-base, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto do exercício financeiro correspondente, inclusive na hipótese do § 1º, ficará sujeito a multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível ainda que não tenha*

*terminado o período-base de incidência do imposto. (Redação dada pela Lei nº 7.450, de 1985)*

*§ 4º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.*

*(...)*

*§ 6º A escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*(...)*

*Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:*

*I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual:*

*a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;*

*b) será transcrita a demonstração do lucro real e a apuração do Imposto sobre a Renda;*

*(...)*

*§ 1º Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar o livro de que trata o inciso I do caput, de forma integrada às escriturações comercial e fiscal, que discriminará:*

*a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;*

*b) os registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes;*

*c) o lucro real.*

*d) a apuração do Imposto sobre a Renda devido, com a discriminação das deduções, quando aplicáveis; e*

*e) demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica.*

Ora, a norma que impõe a penalidade, o faz justamente para obrigar uma conduta, que uma vez não observada, implica em prejuízo à Administração Pública. Portanto, agiu corretamente a Fiscalização ao efetivar o lançamento da multa regulamentar ao verificar a ocorrência do fato gerador previsto em lei. Como é cediço, nos termos do art. 142 e parágrafo único do CTN, a constituição do crédito tributário pelo lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, não há margem para a discricionariedade para a lavratura dos autos de infração, não sendo lícito ao agente público furtar-se aplicar a legislação cabível.

No seio desta mesma Turma temos entendimento convergente com o que foi decidido pela DRJ, a exemplo do Acórdão nº 1401-004.140, de 22 de janeiro de 2020, da relatoria do Ilustre Conselheiro Daniel Ribeiro Silva:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Ano-calendário: 2014*

*MULTA ISOLADA - APRESENTAÇÃO DA ECF COM OMISSÕES*

*A lei que prevê a penalidade não indica qualquer conduta que possa dispensar o cumprimento da obrigação acessória determinada, exceto as condutas previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014, que foram observadas pela autoridade fiscal. O lançamento foi devidamente demonstrado faticamente e fundamentado na legislação pertinente, sendo ato administrativo vinculado, portanto, obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.*

*Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.*

Quanto à aplicação dos princípios da razoabilidade/proporcionalidade, é matéria consolidada no âmbito deste Tribunal, haja vista a edição da súmula CARF nº 02. Assim também é o caso das alegações a respeito dos juros sobre a multa de ofício, conforme o disposto na Súmula CARF nº 108. As demais alegações constantes dos recursos apresentados (Impugnação e Recurso Voluntário) foram devidamente atacadas pela decisão recorrida, razão pela qual adoto como minhas as razões lá expostas para decidir no presente caso.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Redator Designado.

Com a devida vênia ao excelente voto do ilustre conselheiro relator, dele divergi integralmente no mérito, sendo vencedor no que se refere ao afastamento da multa regulamentar e apresento as razões pelas quais entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

Necessário ressaltar que, neste ponto o voto condutor adotou a decisão recorrida, limitando os seus fundamentos a apenas um dos argumentos alegados pela Recorrente, no que se refere à inaplicabilidade da multa aplicada com base no art. 8-A do Decreto Lei n. 1598 a erros constantes no Lalur.

Neste aspecto, muito embora existam precedentes que acompanham a tese defensiva, concordo com o voto do relator quanto à possibilidade de aplicar a referida penalidade no caso de omissões ou incorreções como as constatadas.

Entretanto, este não foi o único argumento defensivo. A Recorrente também defende a improcedência da aplicação da penalidade vez que tais alegadas incorreções são decorrentes da alegada não aplicação dos tratados, que foi objeto de mérito do lançamento no que se refere às alegadas omissões na apuração do IRPJ devido. Neste ponto entendo que assiste razão à Recorrente.

Ora, a tese Recursal relativa à aplicação dos tratados é tese absolutamente polêmica no âmbito deste CARF e, em grande maioria, decidida por voto de qualidade. Ressaltando-se, ainda, a série de precedentes judiciais favoráveis à tese defendida pela Recorrente.

Neste sentido, entendendo a Recorrente que a sua apuração estava correta e com base na devida aplicação dos tratados, como poderíamos entender que as diferenças relativas à apuração dos lucros se consistiriam em omissões ou incorreções na escrituração e importarem na aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória?

Se a Recorrente defende a correção do seu procedimento, tese conhecidamente polêmica neste conselho e, em muitos precedentes, favorável à contribuinte no judiciário, ainda mais nos importes exigidos no presente lançamento (que certamente desencadearão no judiciário caso mantidos), como exigir dele postura diversa da realizada? Se assim fizesse não estaria agindo de forma contraditória e reconhecendo como legítima a tese fiscal?

Necessário ressaltar ainda que, nenhum dado foi omitido pela Recorrente em sua ECF, o que ocorreu foi uma apuração do seu lucro com base no entendimento que a mesma tem a respeito da aplicação dos tratados para evitar dupla tributação. Não consigo conceber isso como erro, omissão ou incorreção a fim de justificar a aplicação da penalidade, simplesmente porque ela apurou o seu lucro da forma que entende devida.

Não é demais lembrar que nosso sistema tributário é altamente complexo. O contribuinte tem a obrigação de interpretar um complexo de normas tributárias, identificar os fatos geradores, apurar o tributo devido, declarar e recolher. E sem direito a errar? Trata-se de um sistema absolutamente perverso em alguns aspectos, mas em determinados casos por conta da expressa previsão legal nós como julgadores não temos alternativas a não se manter determinadas exigências, por mais injustas que sejam (mas são opções do legislador).

Entretanto, no presente caso trata-se de interpretação divergente da aplicação dos tratados (interpretação absolutamente justificável diante da série de precedentes existentes), não podendo encarar a apuração do lucro feita pelo Recorrente como um erro ou incorreção na sua escrituração. E pior, não se poderia exigir conduta diversa de um contribuinte que, até o presente momento, questiona a interpretação e exigência do Fisco.

Assim, por tudo o quanto exposto, e entendendo que o Recorrente apurou o seu lucro conforme sua convicção e interpretação razoável da legislação tributária, não há como enquadrar tal postura no tipo legal do art. 8-A do Decreto Lei 1.598.

Foram essas as razões que me levaram a divergir do excelente voto do Conselheiro Relator, razão pela qual orientei meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação da multa regulamentar aplicada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva