



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720090/2014-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-003.813 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2019
Recorrente MOSAIC FERTILIZANTES P&K LTDA (NOVA DENOMINAÇÃO DE VALE FERTILIZANTES S.A.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

IRPJ, CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADAS. PROPÓSITO DE EVITAR O DIFERIMENTO INDEFINIDO DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS . REGRA CFC.

A regra do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é autêntica regra CFC (*Controlled Foreign Company Rule*), visando, precipuamente, evitar o diferimento por tempo indeterminado da tributação dos lucros apurados com base nos investimentos que a sociedade domiciliada no Brasil possua no exterior.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONCEITO DE RENDA. ADEQUAÇÃO.

A apuração de lucros em sociedades controladas no exterior caracteriza a 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 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 com o conceito de renda contido no art. 43 do Código Tributário Nacional.

BRASIL-HOLANDA. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADORA NACIONAL. AUSÊNCIA DE ANTINOMIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. No caso concreto, o Tratado firmado pelo Brasil com a Holanda não impede a tributação do resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida a partir dos lucros apurados em sociedade controlada domiciliada no exterior.

TRATADOS INTERNACIONAIS. OCDE. CONVENÇÃO MODELO. ESTADOS NÃO MEMBROS. UTILIZAÇÃO. COMENTÁRIOS. APLICAÇÃO.

Os Estados não membros da OCDE, ao utilizarem o texto das Convenções Modelo propostas por aquela Organização, devem seguir os Comentários inerentes a elas.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RESULTADO. PARTICIPAÇÃO EM CONTROLADAS. LUCROS. GRANDEZAS DISTINTAS.

O resultado total dos ajustes decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, ou as contrapartidas de tais ajustes, não se iguala, necessariamente, aos lucros auferidos em decorrência dos investimentos em controladas no exterior.

PREJUÍZOS FISCAIS. BASES NEGATIVAS DE CSLL. SALDOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APROVEITAMENTO. RETIFICAÇÃO. IMPOSIÇÃO. RECURSOS ADMINISTRATIVOS. SUSPENSÃO. AUSÊNCIA.

O fato de o lançamento fiscal em decorrência do qual se determinou a retificação dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL aproveitados de ofício estar pendente de decisão definitiva no âmbito administrativo, não obsta que a autoridade determine a retificação dos registros fiscais com reflexos em períodos posteriores, por força do dever de garantir os interesses da Fazenda Pública, evitando a ocorrência de decadência em relação aos créditos tributários que poderiam ser, indevidamente, compensados em períodos posteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

CSLL. MESMOS FATOS E FUNDAMENTOS. DECISÃO. EXTENSÃO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de tributação dos lucros no exterior, a despeito da existência de tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Holanda, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, que davam provimento ao recurso nesta parte; e, por unanimidade de votos, em negar provimento: a) quanto à alegação de erro de direito e na identificação do sujeito passivo e na apuração da base de cálculo tributável; b) quanto à recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL e, ainda, c) quanto aos juros sobre a multa, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em relação ao Acórdão nº 14-87.181, de 30 de julho de 2018 (fls. 1.379 a 1.427), por meio do qual a 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR. CONTROLADA. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO. VIOLAÇÃO A TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, dispõe que, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

A aplicação do disposto no referido dispositivo não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, considerando que a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros e, ainda, pelo fato de o Brasil não estar tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros.

DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO. MOMENTO.

O art. 74 da MP nº 2.15835/ 2001 definiu o marco temporal para determinação da base de incidência do imposto de renda na avaliação de ganho oriundo de lucro apurado por controlada estrangeira, que é a data do balanço no qual os lucros tiverem sido apurados.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2010

LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR. CONTROLADA. INCIDÊNCIA DA CSLL.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

O presente processo cuida de lançamento de ofício referente ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consubstanciado nos autos de infração de fls. 661 a 675.

O procedimento fiscal e os fundamentos do lançamento estão descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 676 a 692, no qual se conclui que a Recorrente não adicionou na apuração do Lucro Real e base de cálculo da CSLL referente ao ano-calendário de 2010, qualquer valor referente a “lucros disponibilizados no exterior”, apesar de sua controlada Vale Fertilizer International Holding (VFIH), domiciliada na Holanda, haver auferido, naquele período, lucros no montante de € 511.084.639,00.

Em relação ao fato de o Brasil possuir tratado para evitar a dupla tributação com a Holanda, asseverou que:

A legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (Vale Fertilizantes S.A.), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica.

Este entendimento foi consolidado na Solução de Consulta Interna nº 18 – COSIT, de 08 de agosto de 2013 cuja conclusão transcrevo abaixo:

Conclusão

34. *Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.1583-5, 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.

Deste modo, após haver realizado a compensação dos prejuízos acumulados por aquela controlada, no total de € 51.140,00, procedeu ao lançamento do IRPJ e da CSLL devidos, com base no art. 25, §2º, inciso II, da Lei nº 9.249, de 1995, c/c o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou a Impugnação de fls. 741 a 774, na qual, em síntese, sustenta que:

- (i) *“o auto de infração não merece prosperar, já que se mostra inadmissível no direito pátrio a tributação de lucro auferido por controlada no exterior antes de sua distribuição para o sócio brasileiro. Isso porque, dentre outras razões, a teor do artigo 7º do TDT firmado entre Brasil e Holanda, prevalece a competência exclusiva da Holanda para tributar os lucros da VFIH”;*
- (ii) *o referido entendimento teria sido sedimentado pelo Superior Tribunal do Justiça (STJ), por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, que teria afastado “por completo a tese do Fisco, de que o art. 74, da MP 2.158-35/2001, autorizaria a tributação dos lucros da entidade brasileira (em razão dos reflexos positivos da variação positiva do investimento, utilizando o MEP)”;*
- (iii) *“a pretensão da SCI nº 18 — COSIT, no sentido de “importar” o lucro da controlada, não altera o fato de que, na realidade, ele foi efetivamente auferido por uma sociedade estrangeira, devendo ser tributado uma única vez e exclusivamente no exterior antes de sua disponibilização ao acionista, em respeito ao TDT Brasil—Holanda”;*
- (iv) *não se poderia, ainda, enquadrar o lucro auferido pela controlada no exterior como dividendos, para fins de aplicação do art. 10º do TDT, por se tratar de “interpretação extensiva e equivocada, pois inclui no conceito de ‘lucros’ os rendimentos de participações societárias que ainda não foram efetivamente disponibilizados, a qual não pode prevalecer”;*
- (v) *não deve ser acatada, igualmente, que a tributação na forma da autuação representaria aplicação de um regime de transparência fiscal internacional, uma vez que as regras CFC “somente podem ser aplicadas, afastando disposições dos Tratados, quando presentes condutas abusivas de contribuintes investidores em países do exterior, que usam de empresas estrangeiras interpostas, localizadas nos países em que há TDT, com o objetivo de afastar a tributação sobre os lucros auferidos no exterior”;*
- (vi) *a regra do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não se enquadraria, portanto, no conceito de regra CFC;*

- (vii) o art. 7º do TDT abrangeria tanto o IRPJ quanto a CSLL, “*seja em razão da sua aplicação automática à CSLL por força de disposição expressa do artigo 2º, do TDT, seja em razão da correta interpretação do TDT Brasil-Holanda com base nos princípios da finalidade e da boa-fé, expressamente consagrados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*”;
- (viii) haveria, ainda, erro de direito na determinação da base de cálculo da autuação, com violação ao art. 142 do CTN, na medida em que “*o auto de de infração deveria ter considerado a variação do investimento APÓS a sua aquisição pela Impugnante (que no caso concreto só ocorreu em 20 de dezembro de 2010 e NÃO a partir de janeiro daquele ano, como indevidamente considerou a d. Fiscalização)*”;
- (ix) o auto de infração teria tributado os resultados da VIFH de janeiro a dezembro de 2010, quando a Recorrente somente teria passado a deter investimento naquela empresa, a partir de 20 de dezembro de 2010, conforme, inclusive, o resultado positivo de equivalência patrimonial registrado em sua escrituração contábil, no valor de R\$ 7.375.018,00;
- (x) não seria possível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, mas apenas sobre o valor do “principal” do débito;
- (xi) “*a exigência de retificação nos saldos dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL, em decorrência da autuação ora combatida, deve ficar suspensa até a prolação de decisão final nos autos do presente processo administrativo, como explicitado pela autuação, sob pena de tornar inócua futura decisão proferida em sentido favorável*” aos seus interesses.

O processo foi submetido a julgamento, em 6 de setembro de 2016, perante a 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, resultando no Acórdão de fls. 1.036 a 1.082, que concluiu pela improcedência da Impugnação.

A autuada apresentou, então, Embargos de Declaração em relação à referida decisão (fls. 1.090 a 1.097), aos quais foi negado seguimento por meio da Comunicação de fl. 1.101, ante a ausência de previsão legal.

Entretanto, após a apresentação de Recurso Voluntário pelo sujeito passivo (fls. 1.106 a 1.157), a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF decidiu, por meio do Acórdão de fls. 1.340 a 1.371, pela nulidade da decisão *a quo*, por preterição do direito de defesa, uma vez que não teriam sido analisada causa de pedir autônoma referente à discussão principal.

Deste modo, a autoridade julgadora de primeira instância proferiu o Acórdão ora recorrido (fls. 1.379 a 1.427), por meio do qual apontou que o Brasil, a partir da Lei nº 9.249, de 1995, abandonou “*o princípio da territorialidade com base no critério da fonte de produção da renda para ingressar no critério do domicílio, segundo o qual a tributação compete ao país onde a pessoa jurídica tem sede, independentemente do lugar onde os rendimentos ou lucros são produzidos*”, e “*independentemente da efetiva distribuição*”.

Destacou, ainda, que, em consonância com o premissão constante do art. 43, §2º, do CTN (conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal), o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, teria estabelecido o momento em que se daria a disponibilidade, para efeitos de incidência do IRPJ, dos rendimentos obtidos pelas empresas controladas no exterior.

Assim, entendeu que *“sendo a participação da Impugnante na VFIH de 100%, o valor integral do lucro apurado em 31 de dezembro de 2010 deveria ser adicionado ao Lucro da controladora para a determinação do lucro real do período”*, não se devendo falar em apuração *“pro rata”*, relativa ao período de 20 a 30 de dezembro de 2010, uma vez que, no momento da aquisição, a totalidade dos lucros da controlada se encontram disponíveis para a controladora.

Refutou que a autuação tenha se embasado apenas nos valores constantes da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), já que o TVF permitiria a constatação de que a base foi a demonstração financeira levantada em 31/12/2010 pela controlada no exterior.

Consignou, ademais, que, mesmo que o cálculo devesse ser realizado proporcionalmente, tal fato não implicaria a nulidade do lançamento, já que não estaria configurada quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto aos tratados para evitar a dupla tributação, a decisão registrou que a incidência na forma determinada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não incidiria sobre os lucros das sociedades localizadas no exterior, mas nos das controladoras no Brasil, de forma que não haveria violação ao art. 7º dos referidos tratados.

Registrou, ainda, que a Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 2010, relacionaria o Reino dos Países Baixos como regime fiscal privilegiado em relação às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade econômica substantiva, o que seria o caso da VFIH.

Por fim, decidiu pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, uma vez que *“a penalidade aplicada ao sujeito passivo por inadimplência integra o objeto da relação obrigacional, ou seja, é parte do direito de crédito devido pela Fazenda contra o sujeito passivo”*.

Após a ciência da referida decisão, o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1.436 a 1.478, por meio do qual:

- (i) tornou a invocar o posicionamento do STJ, manifestado no, já referido, julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ;
- (ii) tornou a atacar a conclusão da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013, uma vez que não seria certo que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, tributaria lucros das empresas domiciliadas no Brasil; e pelo fato de que o art. 7º do tratado Brasil-Holanda protegeria objetivamente o lucro auferido pelas empresas domiciliadas no exterior;
- (iii) apontou quatro equívocos da decisão recorrida: raciocínio circular quanto à aplicação do citado art. 74; contradição quanto à cronologia na verificação

dos lucros; suposto amparo em comentários da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que não vinculariam o Brasil; e método da equivalência patrimonial (MEP) não justificaria a incidência à revelia dos tratados para evitar a dupla tributação;

- (iv) alega a ausência de efeito vinculante da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013, em relação ao processo administrativo fiscal;
- (v) repete a argumentação de prevalência do tratado Brasil-Holanda, nos termos do art. 98 do CTN;
- (vi) renova que, pelas normas das convenções para evitar a dupla tributação, a incidência deve se dar exclusivamente no estado de residência, e que isto deve ser aplicado em relação ao IRPJ e à CSLL;
- (vii) torna a suscitar o erro de direito na lavratura dos autos de infração, nos termos invocados na Impugnação, inclusive com base no pronunciamento CPC 18 e na Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002;
- (viii) reitera a solicitação para suspensão da exigência de retificação dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL;
- (ix) finaliza, repetindo a alegação de ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

I. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 13 de agosto de 2018 (fls. 1.432/1.433) e apresentou o Recurso Voluntário, em 11 de setembro do mesmo ano (fl. 1.434), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por Procuradores, devidamente constituídos às fls. 1.574/1.577.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I, II e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

II. DO MÉRITO

O tema central do Recurso apresentado é a possível incompatibilidade entre a tributação na forma preconizada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e os tratados para evitar a dupla tributação internacional firmados pela República Federativa do Brasil.

Passo, então, a tratar da matéria, postergando a análise da alegação de erro de direito no lançamento, por não abranger a integralidade do crédito tributário, para momento posterior deste Voto.

II.1 - Breve histórico da legislação aplicada

Início a análise com breve esboço dos antecedentes históricos do dispositivo legal em pauta. E o faço com a transcrição de trecho da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013:

9. Em princípio, cabe observar que a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aboliu o princípio da territorialidade no que concerne ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e adotou o princípio da universalidade que determina a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

10. Os arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, determinam que os lucros apurados pelas controladas e coligadas no exterior sejam oferecidos à tributação pela controladora ou coligada sediada no Brasil e a compensação do imposto incidente no exterior com o imposto devido no Brasil sobre esses mesmos lucros:

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

(...)

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.(...)”

11. Enquanto os rendimentos e ganhos de capital correspondem a atividade da empresa brasileira exercida diretamente no exterior, os lucros decorrem de uma participação em controladas e coligadas no exterior.

12. No que diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o princípio da universalidade também foi adotado a partir da edição da MP nº 2.158-35, de 2001, conforme a seguir transcrito:

“Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo,

dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.”

13. As disposições contidas nos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e alterações posteriores determinam o tratamento fiscal de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos a partir de 1º de janeiro de 1996 e, conseqüentemente, revogaram a legislação anterior referente à matéria.

14. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando-os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados, seguindo o modelo previsto, na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais.

“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.”

A matéria foi normatizada, ainda, pela Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, que detalhou os procedimentos relacionados com a tributação em tela:

Regime de tributação

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.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

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

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

§ 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.

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Disponibilização de lucros

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º No caso de encerramento de atividades da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliadas no exterior, os lucros auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou na data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 3º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliadas no exterior, cujo patrimônio for absorvido por pessoa jurídica sediada no Brasil, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 4º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 5º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data do evento, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do respectivo evento.

§ 6º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser considerados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da alienante no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorrer a alienação.

§ 7º 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 prevista nesta Instrução Normativa.

Quanto à, já referida, Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013, apesar de não possuir efeito vinculante em relação ao CARF, expressa a interpretação da Administração Tributária e pode/deve ser utilizada na busca da melhor hermenêutica, como se fará no presente Voto.

Ao contrário do alegado pela Recorrente, porém, a decisão recorrida não se baseou, exclusivamente, na citada Solução de Consulta Interna, tratando, com profundidade, da apreciação dos argumentos apresentados à luz de toda a legislação mencionada.

II.2 - 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, 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 antes 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 na 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 accidental, 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.¹

Esta análise parecer ser corroborada pelos comentários de Daniel Sandler², 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.

II.3 - Da harmonia da regra com o conceito de renda

Cabe destacar, igualmente, que a tributação na forma prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, conforme destacado no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, no

¹ 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. p. 64-67

² A referência é Tax treaties and controlled foreign company legislation. The Netherlands: Kluwer, 1988. p. 14-15

julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF, é perfeitamente compatível com o conceito de renda:

4.1 (...)

No julgamento do RE nº 172.058-1/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo. Em sua excelente monografia sobre o tema³ a Dra. Gisele Lemke esclarece que *“a regra-matriz de incidência do IR não é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza”* (p. 96).

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.

De fato, não possuindo a Constituição Federal conceito de “renda”, a definição consta do art. 43 do CTN, que recebeu, por parte da Lei Complementar nº 104, de 2001, a inserção do §2º:

Art. 43 (...)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, vem atender, portanto, ao permissivo constante do dispositivo em questão, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal na referida ADIn.

Tal medida, igualmente, de forma alguma, implica em dupla tributação, posto que: caso o país da Investida tribute os referidos lucros a uma alíquota inferior, será possível a

³ A referência é Imposto de Renda - os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica, São Paulo: Dialética, 1988.

compensação dos impostos pagos, em um ou outro país (o que se dá por meio dos tratados para evitar a dupla tributação internacional); caso o país da investida não tribute os lucros, a única tributação sofrida será exatamente aquela imposta pelo Brasil.

Tal metodologia atende plenamente, ainda, ao propósito de evitar a Erosão da Base Tributável por meio da movimentação do capital (*Base Erosion and Profit Shifting*), uma das grandes preocupações das autoridades tributárias e econômicas internacionais, o que originou o plano BEPS da OCDE e G20, cuja Ação 3 se destina exatamente ao estudo e formulação das regras CFC.

O dispositivo está em plena consonância, finalmente, com o Relatório Final da referida Ação 3, intitulado “*Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*”, destinado a estabelecer recomendações aos Estados na formulação de regras CFC efetivas.

II.4 - Da harmonia da regra com os tratados para evitar a dupla tributação

Ademais, ao contrário do que já vislumbrei outrora, nenhuma antinomia há entre a citada regra e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

O objetivo a ser combatido pelos tais acordos e convenções é evitar a dupla tributação jurídica internacional, assim definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”:

1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.
2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.
3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo

Os mesmos Comentários (conforme o parágrafo 23 do comentário ao Artigo 1) deixam cristalina a possibilidade de legislação interna dos países disporem sobre a tributação de resultados sobre sociedades controladas no exterior, e da ausência de incompatibilidade entre tais disposições e a Convenção:

23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção.

Semelhante disposição se encontra no comentário ao art. 7, exatamente aquele invocado pelos contribuintes para se eximirem da tributação na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, sendo relevantíssimo para o caso sob apreço:

14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. **O parágrafo não limita o direito de um estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa.** O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10). *(Destacou-se)*

O tratado Brasil-Holanda (Reino dos Países Baixos) segue, quanto à redação do art. 7º, o modelo da OCDE e, portanto, a sua interpretação deve levar em consideração os comentários acima transcritos, conforme se vê do teor do Decreto nº 355, de 1991, que o promulgou:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

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

O referido dispositivo, portanto, não trata da forma de tributação estabelecida pelo Art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, pois não estamos tratando da tributação, segundo o critério da fonte, dos lucros da empresa no exterior, nem da tributação do lucro de estabelecimentos permanentes da empresa estrangeira situados no Brasil.

Tal entendimento tem prevalecido no âmbito do CARF e da CSRF, sendo estabelecido que a tributação do art. 74 não incide sobre o lucro produzido pela empresa estrangeira, até porque a legislação pátria não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. O que se faz, por meio do referido dispositivo, é tributar a empresa nacional, consoante o critério da residência, tomando como base de cálculo a proporção que lhe cabe, com base nos lucros apurados pela empresa no exterior.

Para ilustrar tal posicionamento, valho-me do voto proferido pelo Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão nº 9101-003.088, de 13 de setembro de 2017:

O aspecto **material** da norma trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos de controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos 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 consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores às 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 Luxemburgo.

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-Luxemburgo.

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.

Observe-se que, quando se pretendeu afastar a tributação na forma determinada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, os tratados incluíram cláusula específica para evitar a tributação dos lucros enquanto não distribuídos (v.g., o art 23, item 5, da Convenção firmada com o Reino da Dinamarca, Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974, e da Convenção firmada com a República Federativa Tcheca e Eslovaca, Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991):

Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

Na ausência de semelhante restrição, é plenamente compatível a tributação sob análise com a existência de tratados para evitar a dupla tributação, na forma do firmado com a Holanda.

II.5 – Dos emprego dos “Comentários” da OCDE

A Recorrente sustenta que, por o Brasil não ser membro da OCDE, os “Comentários” desta Organização não possuiriam efeitos vinculantes em relação ao referido país.

Para abordar tal argumento, valho-me da substancial análise realizada por Paulo Antônio Machado da Silva Filho⁴:

⁴ Normas antielisivas versus tratados internacionais tributários. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 191, 193, 205-206.

O Artigo 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) trata dos “Meios Suplementares da Interpretação”). Assim, uma vez que a interpretação de um tratado internacional não foi possível de ser realizada tomando-se por base os seus objetivos, seu contexto (preâmbulo e anexos), bem como aqueles elementos que devem ser levados em consideração de maneira conjunta – Artigo 31(1)(2)(3) – o intérprete deve valer-se dos meios suplementares.

(...)

Segundo Land e Brugger (2008, p. 98-99), a Convenção Modelo da OCDE, bem como os comentários à convenção, devem ser entendidos como meios suplementares de interpretação dos tratados internacionais tributários, e, portanto, abrangido pelo Artigo 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

Santiago (2006, p. 86) corrobora do entendimento de que os comentários à Convenção Modelo da OCDE dever ser interpretados por Estado não membros, mas associados, como o Brasil, como se fossem materiais preliminares, segundo a disposição do Artigo 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

(...)

Outro estudioso que também veio a contribuir para a análise da influência dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE para a interpretação dos tratados internacionais tributários foi Vogel (*Klaus Vogel in Double Taxation Convention*) *apud* Engelen (2004) entendendo que tais comentários não podem ser considerados como “contexto”, de acordo com o Artigo 31(2)(b) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), muito menos como meios suplementares de interpretação previstos no Artigo 32, também da CVDT. Assim sendo, ele entenderia que, uma vez sendo as provisões do tratado internacional tributário pactuado idênticas às provisões da Convenção Modelo da OCDE, os comentários a esta convenção seriam considerados dentro do previsto no Artigo 31(1) da CVDT, como “sentido comum”, ou mesmo de acordo com o Artigo 13(4) da CVDT, como sendo “sentido especial”.

Nesse caminho, Vogel *apud* Engelen (2004,p.442) teria feito observações no tocante à importância dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Primeiramente, os Estados membros da OCDE devem seguir às orientações do Conselho daquela organização internacional, no sentido de utilizarem das Convenções Modelo, bem como seguir os Comentários inerentes a elas, salvo os casos em que esses Estados tenham feito ressalvas. (...) Caso alguma das partes não seja membro, mas a outra sim, haverá a presunção de estarem querendo utilizar o sentido expresso nos Comentários apenas quando a redação utilizada seja a mesma.

Constata-se, portanto, que, embora divergindo em relação ao papel dos “Comentários”, há o entendimento uníssono de que estes devem ser observados na interpretação dos tratados, mesmo por parte de países não-membros da OCDE, quando seguido o texto da Convenção Modelo daquela Organização, como se dá no caso sob análise.

De fato, é completamente desarrazoado que as partes signatárias se valham do texto da “Convenção Modelo”, sem ressalvas, e que a interpretação a ser conferida aos termos do tratado se dissociem dos “Comentários” realizados pela própria OCDE à referida “Convenção Modelo”.

II.6 - Da validade da forma de apuração do lucro da Controladora

O Recurso ataca, ainda, a utilização das regras do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), para se chegar à renda a ser tributada na Controladora, a partir do Lucro apurado na Controlada.

A questão foi objeto de análise na, já referida, Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013:

15. Conforme a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os investimentos em coligadas e controladas devem ser avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). O MEP consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. Portanto, o valor do investimento é determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

16. Ao registrar contabilmente o resultado da equivalência patrimonial, a investidora reconhece a parcela dos lucros de suas coligadas e controladas. Sendo assim, verifica-se o acréscimo patrimonial correspondente a sua participação no lucro total das investidas.

17. Ressalte-se que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, se aplica a investimentos avaliados pelo MEP, pois só se pode falar de disponibilidade econômica e acréscimo patrimonial, decorrente de lucro apurado na investida, mas ainda não pago ao investidor, se esse investimento for avaliado pela equivalência patrimonial já que no caso de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, só há disponibilidade econômica após o recebimento de lucros ou dividendos pela investidora.

18. Nesta mesma linha, o Ministro Dias Toffoli se manifestou no Recurso Extraordinário nº 541.090 SC, nos seguintes termos:

“Essa avaliação dos investimentos relevantes se dá pelo chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela coligada/controlada estrangeira é automaticamente registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira. A eventual distribuição desses lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência”.

“Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira...”

“Observe-se, ademais, que, por expressa disposição do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, há a possibilidade de distribuição de dividendos aos acionistas de receita advinda da equivalência patrimonial positiva, ainda que não tenha havido a disponibilidade financeira.

É evidente que só estão sujeitos à tributação no momento do registro contábil os lucros relevantes apurados pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista que a empresa no exterior possui outros investimentos sujeitos à avaliação, pelo denominado método de custo, os quais estão sujeitos ao regime de caixa...”

18.1. Também transcreveu o voto do Ministro Cezar Peluso, no mesmo sentido:

“6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo

que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

(...)

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo método de custo, o lucro produzido pela empresa no exterior é virtual em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submisso ao regime de caixa. Enquanto aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.

No momento em que forem distribuídos os lucros relativos aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o resultado da empresa no Brasil não será modificado, de modo que não se pode cogitar de tributação.”19. Em sendo assim, a princípio, não poderia haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

19. Os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos, representam um acréscimo patrimonial para a investidora uma vez que já podem ser pagos aos seus acionistas. Isso se deve ao fato de a Lei nº 6.404, de 1976, adotar o regime de competência, de modo que, mesmo que não tenham sido financeiramente realizados, esses lucros compõem o resultado da pessoa jurídica investidora. Há, portanto, a disponibilidade econômica da renda, fato gerador do IRPJ e da CSLL.

20. É importante destacar que após serem financeiramente disponíveis para investidora, através do pagamento de dividendos, os lucros das investidas não comporão novamente o lucro da investidora, pois será feito um lançamento contábil, meramente permutativo, a crédito da conta investimentos e a débito de conta classificada no disponível, sem transitar, assim, pelo resultado contábil ou fiscal da investidora.

Assim, conquanto, de fato, o método da equivalência patrimonial seja, como alegado, “uma técnica contábil para a avaliação de investimentos detidos em sociedades controladas e consolidação de resultados”, os ajustes decorrentes da sua aplicação incluem os reflexos dos lucros auferidos por tais sociedades controladas no patrimônio da controladora, não havendo qualquer óbice legal, conforme já amplamente exposto, para que estes reflexos sejam alcançados pela tributação no Brasil.

II.7- Do precedente do STJ

A Recorrente invoca, em vários trechos do seu Recurso o precedente do Superior Tribunal de Justiça proferido no julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ.

Em primeiro lugar, o referido processo judicial não envolve a Recorrente, nem, ainda, possui qualquer efeito vinculante que a alcance, de modo que deve ser tomado tão-somente como um simples precedente.

Ademais, a referida decisão sequer é definitiva, posto que pendente de apreciação Recurso Extraordinário junto ao Supremo Tribunal Federal.

II.8- Do alegado erro de direito e na identificação do sujeito passivo

Segundo a Recorrente a autoridade fiscal teria incorrido em erro de direito no lançamento, já que teria ignorado o fato de que o controle da Vale Fertilizer International Holding (VFIH) somente teria sido adquirido pelo sujeito passivo em 20/12/2010, de modo que apenas os lucros após tal data poder-lhe-iam ser imputados, caso acatada a tributação na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Argumenta, ainda, que tal fato levaria ao erro na identificação do sujeito passivo, na medida em que teria sido tributada em relação aos lucros que deveriam ser considerados auferidos pela anterior controladora da VFIH.

Para fundamentar as suas alegações, a Recorrente invoca uma miscelânea de dispositivos normativos totalmente dissociados do fato gerador tributado nos autos, conforme se exporá a seguir:

Em primeiro lugar, e isso tem grande relevância, como se constata pela ata de assembleia geral extraordinária de fls. 934 a 938 e Boletim de Subscrição de fl. 960, o controle da VFIH passou à Recorrente, em 20/12/2010, por meio de integralização de ações promovida pela Vale Fertilizer Netherlands B.V. (VFN), pessoa jurídica domiciliada na Holanda.

Não se tratou, portanto, deixe-se claro, desde já, de uma alienação por parte de uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

A Recorrente alega que:

131. Nos termos do CPC 18, o investimento em controlada deve ser reconhecido pelo custo de aquisição. Após a aquisição, surtirão oscilações deste numerário, conforme seguir o reconhecimento de lucros da investida pelo investidor. Em momento posterior à venda da aquisição, a vendedora já não detém quaisquer direitos sobre os lucros (referentes ao período posterior, por evidente), que passam a competir tão somente à adquirente.

Ora o Pronunciamento CPC nº 18 trata de “*estabelecer a contabilização de investimentos em coligadas e em controladas e definir os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial quando da contabilização de investimentos em coligadas, em controladas e em empreendimentos controlados em conjunto (‘joint ventures’).*”

Assim, os procedimentos ali prescritos dizem respeito ao reconhecimento inicial dos investimentos e das contabilizações posteriores dos ajustes decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial (assim como os arts. 385, 387 e 388 do RIR/99, invocados pela Recorrente).

Como os investimentos em controladas no exterior estão sujeitos ao método da equivalência patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, a eles se aplicam o CPC nº 18 (com a ressalva de que o ano-calendário tributado é 2010, de modo que vigente a neutralidade para fins fiscais das alterações promovidas na legislação societária).

O Pronunciamento, contudo, não trata da tributação dos lucros auferidos em decorrência dos investimentos em controladas no exterior, na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, c/c o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995.

A única relação existente é que a referida tributação utiliza a proporção da participação acionária na investida, para o cômputo dos lucros auferidos na investidora, tal qual a aplicação do MEP utilizada para todo o ajuste no valor do investimento.

Não há que se confundir, porém, o resultado dos ajustes decorrentes da aplicação do MEP (ou as suas contrapartidas) para os investimentos (que consideram os lucros auferidos nestes), com a tributação dos lucros auferidos em decorrência dos investimentos em controladas no exterior, que utiliza a lógica do MEP, apenas para a apuração da proporcionalidade dos lucros a serem tributados nas controladoras.

Tais grandezas podem até vir a ser iguais, caso inexistentes quaisquer outras parcelas que influenciem o Patrimônio Líquido da controlada, mas não necessariamente.

No caso sob análise, os valores são extremamente dissonantes: enquanto o resultado do MEP totalizou 7.375 milhões de reais, o lucro correspondente à VFIH montou em R\$ 1.138.696.575,69 (€ 511.084.639,00 * 2,2280).

Adicione-se que, para a tributação, na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, c/c o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, a regra é que os lucros sejam considerados disponibilizados **na data do balanço no qual tiverem sido apurados**.

Ou seja, os lucros apurados na VFIH devem ser considerados disponibilizados à Recorrente, para fins de referida tributação, em 31/12/2010, data do balanço que os apurou (conforme demonstrações de fls. 63/71 e 587).

O fato de a Recorrente somente haver adquirido o controle societário da VFIH, em 20/12/2010, não interfere em nada na referida apuração.

Inexiste determinação legal para a proporcionalidade aventada pela Recorrente.

Além disso, o fato gerador da obrigação tributária em questão é 31/12/2010, não estando a tributação do lucro a depender dos reflexos do MEP no investimento da Recorrente, cujas contrapartidas sequer são computadas na determinação do lucro real, conforme art. 389, §1º, do RIR/99.

Para fundamentar as suas alegações, a Recorrente suscita, ainda, o art. 2º, §6º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002. *In verbis*:

Art. 2º (...)

§ 6º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser considerados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da alienante no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorrer a alienação.

Observe-se que o referido dispositivo se refere a “alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, **no exterior**”, e a “lucros ainda não tributados no Brasil”.

No caso sob análise, como visto, trata-se de alienação, no Brasil, por pessoa jurídica domiciliada no exterior, da participação societária de controlada, também, situada no exterior.

Ademais, os lucros tributados sequer haviam sido apurados na controlada, fato que somente veio a ocorrer após a aquisição pela Recorrente.

Vê-se, portanto, que a hipótese normativa e os fatos verificados são absolutamente distintos.

Por oportuno, registre-se que, sendo a alienante uma pessoa jurídica situada no exterior, jamais poderia se aventar da tributação pelo IRPJ/CSLL dos lucros anteriores à alienação, e da ocorrência de *bis in idem*.

O que, efetivamente, ocorreu, *in casu*, é que a Recorrente sucedeu a alienante em todos os direitos relativos à controlada, inclusive os prejuízos relativos a períodos anteriores (compensados no lançamento). Por mais razão, ainda, deve suportar a tributação dos lucros que sequer haviam sido apurados no momento da alienação.

Os precedentes do CARF suscitados pela Recorrente se referem à alienações realizadas entre duas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, hipótese em que configuraria a disponibilização do lucro em favor da alienante, na forma do item 4 da alínea "b" do § 2º da Lei nº 9.532, de 1997. Nenhuma relação com os presentes autos.

Em relação às razões voltadas a suposta violação ao art. 43, inciso I, do CTN, valem o já recorrido sobre a perfeita adequação da tributação em questão ao conceito de renda.

Deste modo, inexistente, portanto, qualquer vício a ser reparado no lançamento fiscal.

II.9- Da retificação dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo da CSLL

A Recorrente contesta, além disso, a determinação para promover à referida retificação, em decorrência dos autos de infração lavrados nos presentes autos, uma vez que, em havendo a suspensão do crédito tributário, na forma do art. 151, inciso III, do CTN, seria indevido tal procedimento.

Ora, uma vez que os prejuízos e bases de cálculo negativas da CSLL foram aproveitados no instante da constituição do crédito tributário, no presente processo, a decorrência é que tal aproveitamento deve repercutir imediatamente nos períodos posteriores, independentemente de não haver a definitividade do lançamento.

Tal fato, em primeiro lugar, decorre do risco de, em assim não se procedendo, ocorrer a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a períodos posteriores.

Este entendimento que balisou o Acórdão nº 1302-001.992 (Relator Conselheiro Rogério Aparecido Gil, sessão de 04 de outubro de 2016), cuja ementa se transcreve parcialmente a seguir:

RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO DE SALDOS DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. PENDÊNCIA DE JULGAMENTO DE OUTROS PROCESSOS. NÃO IMPEDIMENTO. RETIFICAÇÃO. O fato de determinado lançamento fiscal com repercussão em fatos posteriores, in casu, sobre saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL -, estar pendente de decisão definitiva no âmbito administrativo, não obsta que a autoridade proceda aos lançamentos reflexos dos exercícios seguintes, por força do dever de garantir os interesses da Fazenda Pública na sua integralidade. A falta do lançamento tempestivo dos eventuais créditos tributários relativos a esses fatos posteriores, pode implicar a decadência do direito de fazê-lo, caso, ao final da discussão administrativa, o lançamento original seja considerado procedente.

Ademais, na hipótese de eventual decisão favorável ao sujeito passivo no presente processo, de acordo com o rito ordinário previsto para os processos administrativos, isto repercutiria nas decisões relativas a autuações relativas aos períodos posteriores ou, em caso de inexistência de lançamentos posteriores, no retorno dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL à escrituração fiscal do sujeito passivo.

A Informação Fiscal de fls. 1.334 a 1.339 a que alude a Recorrente foi proferida no processo administrativo nº 16682.721375/2013-48, portanto, deve ser objeto de questionamento naqueles autos.

Nego provimento, portanto, quanto a mais esta questão.

II.10- Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

A Recorrente contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Trata-se de matéria já pacificada no âmbito do CARF, de maneira que, sem maiores delongas, cabe apenas a invocação da Súmula CARF nº 108, de observância obrigatória pelos julgadores:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante)**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

III. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente o lançamento fiscal.

(Documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo