



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.720018/2013-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.187 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ILEGALIDADE.

Inexiste ilegalidade do feito fiscal, não caracterizando nulidade por preterição do direito de defesa, se a infração foi claramente descrita, os fatos alegados foram documentalmente comprovados e a fundamentação legal expressamente declarada.

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

Ano-calendário: 2008

LUCROS NO EXTERIOR. APURAÇÃO DE RESULTADOS ALTERADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Sendo a DIPJ meramente informativa, nos termos da súmula CARF número 92, o resultado das controladas e coligadas no exterior pode ser comprovado através das demonstrações de resultado devidamente auditadas, em especial quando o próprio contribuinte, desde o início da fiscalização, admite que houve erro no preenchimento daquela declaração.

LUCROS NO EXTERIOR. ALCANCE DAS CONTROLADAS E COLIGADAS INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório (relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A. contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada diante de autos de infração lavrados no âmbito da Demac/SP.

Antes daquele julgamento, em 17/05/2017, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Casa proferiu o Acórdão n.º 1201-001.686 por meio do qual anulou decisão anterior da DRJ que havia sido omissa sobre provas apresentadas contra parte do feito fiscal.

O relatório deste último assim descreveu o caso:

Os fundamentos dessa autuação foram expostos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.355/1.389, dos quais reproduzo as seguintes passagens:

“[...]”

A CAZBEN declarou possuir apenas uma única participação societária: a AZBEN Holding G.M.B.H. (AZBEN), sediada na Áustria, com uma participação societária de 60%.

[...]

14. Como pode-se notar pelas informações contidas nos itens acima, bem como na DIPJ 2008, a Vpar era, antes da incorporação da Cazben, em 30/12/2008, controladora dela, com uma participação de 99,99% e da Azben com 40% das quotas;

15. Por sua vez, a Cazben é controladora da Azben com uma participação de 60%, participação essa integralizada pela Vpar na empresa brasileira, ou seja, a Vpar constituiu a Cazben com quotas da Azben de sua titularidade;

16. Portanto, a Vpar, embora sua participação direta na Azben seja de apenas 40%, é controladora indireta da empresa austríaca com mais de 99,99% de participação;

Em razão do acima exposto, no presente Auto de Infração a Vpar será autuada, entre outros resultados, em 40% do resultado da Azben. Os restantes 60% foram autuados em outro processo, tendo como sujeito passivo a mesma Vpar, sucessora por incorporação da Cazben;

Conforme informações apresentadas pela Vpar, temos abaixo suas participações societárias:

18.1 - Azben (Atual Votorantim GmbH Áustria) - 40% ;

-Voto-Votorantim Overseas Trading Operations III Ltd. (Cayman) - 100% ;

-Voto-Votorantim Overseas Trading Operations IV Ltd. (Cayman) - 50%

- Hailstone Ltd. (Ilhas Virgens Britânicas) 100% ;

- Sta. Helen Holding II BV (Curaçao) 100% ;

19. A Azben (razão social alterada para Votorantim GmbH em 17 de janeiro de 2008), por sua vez, possui as seguintes participações societárias em 2008, conforme organograma apresentado:

19.1 - Votorantim International Holding NV (Curaçao), constituída em 11/10/91 - 100%;

19.2 - Votorantim International North America (USA Delaware), constituída em 13/08/92 - 100% ;

19.3 - Votorantim International Europe GmbH (Alemanha), constituída em 06/12/95 100% ;

- Votorantim International Australia Pty (Australia), constituída em 16/04/04 - 100% ;

- Citrovita NV (Belgica), constituída em 05/06/08 - 99,9% ;

- The Bulk Services Corp (Cayman), constituída em 17/02/98 - 100% ;

- Votorantim Terminal NV (Bélgica), constituída em 02/04/97 - 97%;

- US Zinc Asian Pacific (Barbados), constituída em 31/01/06 - 100% ;

- 19.9 - Votorantim Europe KFT (Hungria), constituída em 31/01/08 - 100%.

[...]

21. Lucros Auferidos no Exterior:

Base de Cálculo do IRPJ e reflexo na CSLL:

Tendo em vista todas as informações acima expostas, listamos abaixo, resumidamente, os lucros das empresas controladas pela Vpar, não disponibilizados, e portanto, componentes da Base de Cálculo do Auto de Infração que integra o presente processo:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR PELAS CONTROLADAS DA VPAR EM 2008			
Empresa	Participação (%)	Resultado	Resultado Proporcional (Autuação)
Voto-Vorantim Overseas Trading	100	R\$ 119.759.718,37	R\$ 119.759.718,37
Operations III Ltd. (Cayman)			
Voto-Vorantim Overseas Trading Operations VI Ltd. (Cayman)	50	R\$ 74.799.014,66	R\$ 37.399.507,33
Vorantim International Holding NV (Curaçao)	40	US\$ 22.889.000	US\$ 9.155.600
Vorantim International North America (USA -Delaware)	40	US\$ 2.146.391	US\$ 858.556,40
Vorantim Intl Australia PTY (Australia)	40	752.268 AUD	300.907,20 AUD
Citrovita NV (Bélgica)	39,96	923.958,03€	369.213,62 €
The Bulk Services Corp. (Cayman)	40	US\$ 1.310.602	US\$ 524.240,80
Vorantim Terminal NV (Belgica)	40	139.676,21 €	55.870,48 €
Vorantim Europe KFT (Hungria)	40	2.685.142.268 HUF	1.074.056.907,20 HUF

Note-se que as participações da tabela acima referem-se ao percentual de titularidade da Vpar nas empresas, tanto como controladora direta, como indireta.

Ressaltamos que os valores dos resultados da Voto III e Voto IV foram extraídos da DIPJ/ano-calendário 2008 da Vpar, tendo em vista a discrepância entre esses valores e aqueles apresentados pela empresa, nos demonstrativos em moeda original.

*Questionada a respeito da diferença, em intimação (Termo de Intimação n.º 10) na qual se exigia comprovação por **documentação hábil, idônea e legível**, o contribuinte apresentou apenas explicações textuais e tabelas apócrifas sem, no entanto, documentar os dados apresentados. Portanto, temos os seguintes resultados abaixo que deverão ser tributados no Brasil:*

R\$ 157.159.225,70

US\$ 10.538.397,20 X 2,337 = R\$ 24.628.234,26

425.084,1€ X 3,23815 = R\$ 1.376.486,08

1.074.056.907,20 HUF X 0,012197 = R\$ 13.100.272,09

300.907,20 AUD X 1,60435 = R\$ 482.760,47

As taxas de câmbio acima são do dia 31/12/2008.

*Portanto, tendo em vista que não houve disponibilização da variação patrimonial positiva decorrente dos resultados auferidos pelas suas coligadas e controladas no exterior, por parte da Vpar, o presente auto de infração tem uma base de cálculo de **R\$ 196.746.978,60**.*

22. Legislação aplicável:

22.1 - Da Tributação em Bases Universais:

22.1.1 - A Lei n.º. 9.249/95 [...]

22.1.2. - A Medida Provisória n.º. 2.158-35, editada em 27 de Julho de 2001 dispõe como deverão ser considerados para fins de apuração do lucro real os lucros auferidos por intermédio de **controladas** ou coligadas, sediadas no exterior a partir do ano calendário de 2002. [...]

22.2 - Da Tributação de Resultados de Controladas Indiretas A legislação brasileira não restringe a tributação universal aos lucros auferidos via controladas diretas, mas

alcança também os resultados apurados pelas controladas indiretas, conforme exposto abaixo.

Para maior facilidade e compreensão do complexo esquema engendrado pela Cazben para evitar a tributação dos resultados de suas controladas no exterior, passamos a agrupalas conforme denominação abaixo:

22.2.1 - Azben, atual Votorantim GmbH (Áustria) – controlada direta da Cazben;

22.2.2 - SubGrupo "Controladas Indiretas da Cazben", formado pelas empresas controladas diretas da Azben, atual Votorantim GmbH (Áustria):

- Votorantim International Holding NV (Curaçao), constituída em 11/10/91 - 100% ;

- Votorantim International North America (USA Delaware), constituída em 13/08/92 - 100% ;

- Votorantim International Europe GmbH (Alemanha), constituída em 06/12/95 - 100%;

- Votorantim International Australia Pty (Australia), constituída em 16/04/04 - 100%;

22.2.2. - Citrovita NV (Belgica), constituída em 05/06/08 - 99,9% ;

- The Bulk Services Corp (Cayman), constituída em 17/02/98 - 100% ;

- Votorantim Terminal NV (Bélgica), constituída em 02/04/97 - 97% ;

22.2.2.8 - US Zinc Asian Pacific (Barbados), constituída em 31/01/06 - 100% ;

22.2.2.9 - Votorantrade NV (Curaçao), constituída em 11/10/91

Os lucros conduzidos por intermédio da Azben (Áustria) não foram oferecidos à tributação pela Cazben, sob o argumento de que estariam resguardados pelo Tratado Brasil-Áustria.

Em que pese o fato do art.74 da MP 2.15835 evitar o diferimento da tributação do acréscimo patrimonial auferido pela empresa sediada no Brasil, em decorrência dos lucros obtidos por sua(s) controlada(s) ou coligada(s) no exterior (V.ITEM 22.4), independentemente do fato de ser(em) sediada(s) ou não em país com acordo para evitar dupla tributação com o Brasil, o acordo internacional não alcança os lucros gerados por pessoa jurídica que não reside em qualquer dos Estados-Contratantes, ou seja, gerados pelos SubGrupos "Controladas Indiretas da Cazben 1" e "Controladas Indiretas da Cazben 2" como decidido pela antiga Primeira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no julgamento do caso Eagle:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS - Para fins de aplicação do art. 74 da MP n° 2.15835, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciado o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.

(Acórdão 10197.070. Relatora: Sandra Faroni. Sessão de 17/12/2008)

[...]

Em suma: não há qualquer dispositivo legal que exclua os resultados apurados por sociedade controlada indiretamente da tributação universal, e, portanto, a Cazben

deveria ter disponibilizado os lucros auferidos por TODAS as suas controladas indiretas.

22.4 Tratados internacionais para evitar a dupla tributação

[...]

22.5 Convenção Brasil-Austria para evitar a dupla tributação e da interposição de sociedade com finalidade elisiva:

A ligação societária indireta entre a Cazben (Brasil) e a Votorantim International Holding NV (Curaçao), Votorantim International North America (USA Delaware), Votorantim International Europe, Votorantim International Australia Pty (Australia), Citrovita NV (Belgica), The Bulk Services Corp (Cayman), Votorantim Terminal NV (Bélgica), US Zinc Asian Pacific (Barbados), Votorantim Europe KFT (Hungria) e a Votorantrade NV (Curaçao) é um exemplo típico de interposição de sociedade por razões exclusivamente elisivas. Aliás, a Austria não possui restrições legais ao recebimento de rendimentos de empresas sediadas em outros países por suas holdings e os dividendos pagos a residente no Brasil por residente na Austria estão isentos de tributação também no Brasil por força do TDT.

Diante do que foi explicado, fica claro que a criação da Votorantim GMBH (antiga Azben) - Austria, foi, sem dúvida nenhuma, a busca de uma elisão tributária abusiva destinada a subtrair os rendimentos das controladas indiretas acima elencadas, da base tributária do imposto de renda e da contribuição social dos seus reais beneficiários no Brasil.

A expressão "beneficial owner", trazida para o vernáculo como beneficiário efetivo ou real beneficiário, foi criada para designar aquele que, na realidade, auferirá as vantagens decorrentes do tratado, no caso de interposição de terceira pessoa. Trata-se de alguém reconhecido como proprietário por equidade, por lhe pertencerem o uso da coisa, embora o título legal pertença a outra pessoa.

[...]

*A Convenção de Dupla Tributação com a Austria, como todo tratado internacional, deve ser interpretada de **boa fé e à luz do respectivo objeto e fim**, conforme, inclusive, recomendações da OCDE, descartando-se interpretações que conduzam a resultados manifestamente absurdos ou despropositados (seja fuga tributária, seja dupla tributação).*

*A holding austríaca, mera **sociedade condutora de rendimentos**, foi constituída por razões de economia tributária, auferindo e pagando dividendos não por sua própria conta, mas para seus beneficiários efetivos no Brasil. **A Votorantim GmbH Áustria, possui apenas posse temporária dos dividendos**, se tanto, e em função exclusiva do interesse fiscal dos seus controladores.*

Assim, a interposição da holding austríaca em operação internacional (Australia, Curaçao, Bélgica, Alemanha, EUA-Delaware, Cayman, Barbados, e Hungria com o Brasil), por razões tributárias, constitui um caso de confronto direto com a finalidade da Convenção Brasil/Austria.

Não podemos nos esquecer que nos demonstrativos da Votorantim GmbH - Áustria, está bem claro que seu resultado é apenas resultado de operações intragrupo que poderiam ser efetuadas de qualquer outro lugar do mundo e por qualquer outra empresa do grupo.

Dessa forma constata-se o abuso ao tratado. Este abuso se materializa basicamente quando entre uma sociedade A e uma sociedade B, se interpõe uma sociedade C que

atua como condutora entre A e B, de forma tal que a sociedade A seja beneficiada com acordo existente entre os Estados das sociedades A e C. Para nosso caso particular A é representada pela Votorantim Participações (brasileira), B as empresas Votorantim International Holding NV (Curaçao), Votorantim International North America (USA Delaware, Votorantim International Europe, Votorantim International Australia Pty (Australia, Citrovita NV (Belgica, The Bulk Services Corp (Cayman), Votorantim Terminal NV (Bélgica), US Zinc Asian Pacific (Barbados), Votorantim Europe KFT (Hungria) e a Votorantrade NV (Curaçao) e C a Votorantim GmbH Austria, empresa chamada de condutora, sendo que "A" representa a beneficiária final mercê do acordo de evitar a bitributação.

É evidente que o esquema resulta conveniente sempre que a tributação no Estado cujo tratado constitui a sociedade condutora, não seja elevada (no caso, a Austria tributa apenas os resultados positivos obtidos dentro de seu território).

A interposição de uma empresa poderia ser feita com objetivos por exemplo de redução de custos de transportes ou contratar mão de obra mais barata, mas não como forma de elidir o pagamento de impostos. Se bem que seja evidente que para a constituição da nova sociedade, provavelmente também se considere o fator tributário, não é o que se persegue primariamente com a criação da mesma.

*Nos tratados mais recentes, temos as chamadas **medidas antiabuso**, que não são mais do que cláusulas introduzidas nos próprios tratados, que buscam criar limites à aplicação do mesmo tratado em determinadas circunstâncias, que vão se multiplicando à medida que a prática das "Treaty Shopping" são mais e mais disseminadas. Hoje em dia, modelos da OCDE da ONU e especialmente o modelo dos Estados Unidos, contém uma série de cláusulas e mecanismos que buscam evitar os abuso no uso dos tratados.*

Já com relação ao propósito comercial ou negocial, é estabelecido que se a empresa os tem, então sua operação não será considerada como artificial, usando-se como parâmetro o princípio do "arms length".

Para evitar abusos ao contrário, ou seja, inserir diversas cláusulas que tornem o tratado de difícil negociação ou aplicação, surgiu a cláusula chamada cláusula de "boa fé", já mencionada anteriormente, que estabelece que as cláusulas antiabuso, não se aplicam quando a sociedade é motivada por razões comerciais e não tem objetivo, ao menos central, de obter benefícios do tratado pelo que lhes seriam aplicados as normas antiabuso.

A conclusão é de que, quando um estado renuncia total ou parcialmente à sua autoridade de tributar uma determinada atividade, o faz com a finalidade de beneficiar a seus próprios residentes e não a terceiros pessoas. Se estamos frente a um contribuinte que realiza atos ao amparo de uma norma, iludindo a aplicação de outra, contra os princípios do direito tributário internacional, ficamos frente à fraude da lei tributária. Por isso não se pode pretender fazer prevalecer figuras societárias ou contratuais cujo único fim seja a evasão de impostos disfarçada de elisão.

Sobre a estrutura de um TDT (Tratado de Dupla Tributação) cita que as pessoas visadas são aquelas residentes em Estados Contratantes, enquanto que, o domicílio fiscal, também denominado residência, define-se utilizando primeiramente o critério de habitação permanente, posteriormente o de centro de interesses vitais, depois o de permanência habitual, em seguida o de nacionalidade e, finalmente, o de mutuo acordo entre os Estados Contratantes.

*Conclui-se, portanto, que para as pessoas jurídicas, o critério é o lugar de sua sede de direção efetiva, que no caso da fiscalização em análise é o Brasil, pois entendemos que a **Votorantim GmbH - Áustria é mero conector, travestido de empresa operacional, para aproveitamento do benefício tributário.***

*Uma pessoa que atue em um dos Estados contratantes por conta de uma empresa do outro Estado Contratante, desde que não seja um agente independente, será considerado estabelecimento permanente se esta pessoa **tiver e habitualmente exercer autoridade para concluir contratos em nome da empresa**, excluídos os de compra de bens ou mercadorias para a empresa."*

Conclui-se, portanto, que o simples controle de uma sociedade residente em um Estado Contratante, por outra residente em outro Estado contratante, não é suficiente para a caracterização de estabelecimento permanente e que são estabelecimentos estáveis as instalações que adquirem ou realizam diretamente um lucro, tendo caráter imediatamente produtivo, o que não é o caso da Votorantim GmbH.

Por tudo o que foi arrazoado, entendemos que devem ser tributados os lucros auferidos pelas Votorantim International Holding NV (Curaçao), Votorantim International North America (USA Delaware, Votorantim International Europe, Votorantim International Australia Pty (Australia, Citrovita NV (Belgica, The Bulk Services Corp (Cayman), Votorantim Terminal NV (Bélgica), US Zinc Asian Pacific (Barbados), Votorantim Europe KFT (Hungria) e a Votorantrade NV (Curaçao), por ser a VPar efetivamente a beneficiária de tais resultados além de, conforme a legislação brasileira, ser controladora indireta das empresas sediadas em terceiros países.

A fiscalização não contesta o ato jurídico praticado, mas a verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

[...]"

A contribuinte apresentou defesa tempestiva (fls. 1.394/1.437), por meio da qual sustenta, em síntese, que:

- (i)** o Auto de Infração é nulo porque apoia-se em argumentos conflitantes e porque não é possível aferir o verdadeiro fundamento da exigência;
- (ii)** houve erro na determinação do crédito tributário, que desconsiderou indevidamente a sistemática de consolidação prevista na legislação tributária;
- (iii)** o sistema de tributação de lucros no exterior adotado pelo Brasil se baseia na consolidação dos resultados na controlada direta. Ante a expressa exclusão dos resultados de equivalência patrimonial, a tributação dos lucros das controladas e coligadas estrangeiras só é possível com base no art. 74 da MP 2.158/35, cuja lógica se assenta na sistemática de consolidação (cf. corroborada pela IN nº 213/02);
- (iv)** o modelo de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL estabelece adições e exclusões taxativas, que não incluem o reconhecimento direto e isolado dos lucros das investidas das controladas e coligadas estrangeiras;
- (v)** o artigo 74 da MP 2.158/35 criou uma indevida ficção de fato gerador de renda. Os lucros ora tributados não foram distribuídos, inexistindo qualquer disponibilidade jurídica ou econômica de renda;
- (vi)** as demonstrações financeiras comprovam que VOTO III não auferiu lucro no ano base de 2008; e VOTO IV apurou lucro de R\$ 4.432.267,00, sendo que o IRPJ e CSLL incidentes sobre o lucro proporcional de R\$ 2.216.134,00 (correspondente à 50%) foram liquidados por meio de compensação (fls. 1.303 a 1.306);
- (vii)** o art. 7º da CONVENÇÃO ÁUSTRIA veda a tributação por um Estado contratante do lucro da empresa residente no outro Estado (ressalvada a existência de estabelecimento permanente no primeiro Estado). Essa previsão abrange a totalidade do lucro da empresa, não havendo argumentos para limitar a vedação apenas aos lucros gerados em um País;

(viii) a fiscalização ao menos deveria ter aplicado as Convenções para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil e Bélgica e com a Hungria, para excluir da base de cálculo da suposta infração os resultados auferidos por VOTORANTIM TERMINAL, CITROVITA e VOTORANTIM KFT; e

(ix) sejam compensados os impostos pagos no exterior com os valores supostamente devidos no Brasil.

Em Sessão de 20 de março de 2013, a 2ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente por meio do acórdão n.º 1656.296 (fls. 1.473/1.509), cuja ementa foi assim redigida:

“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. MEDIDA PROVISÓRIA 2.15835/ 2001. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA E COLIGADA NO BRASIL

Os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e dos artigos 21 e 74 da Medida Provisória n.º 2.15835/2001, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

LIVRE INICIATIVA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE AO FISCO.

Um dos fundamentos para a proteção estatal à livre iniciativa é a produção de riqueza, benéfica ao empreendedor e à sociedade em geral, mediante a geração de empregos e tributos, hipótese não observada em estrutura empresária desprovida de propósito negocial e constituída com o objetivo primordial de deixar de recolher tributos, configurando planejamento tributário abusivo, cujos efeitos são inoponíveis ao Fisco.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS.

Para fins de aplicação do art. 74 da MP n.º 2.15835, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

Os créditos de imposto de renda relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior e adicionados à base de cálculo do imposto de renda brasileiro poderão ser compensados com este desde que o pagamento seja comprovado de acordo com as exigências legais, dentre elas, a exibição de comprovante de recolhimento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto ou, se demonstrado que, de acordo com a lei estrangeira, o documento apresentado é hábil e legítimo para confirmar o referido pagamento.

LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual, quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.”

Cientificada dessa decisão em 27/04/2014 (fls. 1.514), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 29/04/2014 (fls. 1.525/1.584), onde, além de reiterar suas alegações de defesa, afirma que a decisão de piso teria se omitido no que diz respeito à análise dos argumentos acerca da comprovação do prejuízo apurado por VOTO III e da apuração de lucro em montante bem inferior ao considerado em relação à VOTO IV.

Tramitado o feito, a PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 1.652/1.708), requerendo que seja negado provimento ao recurso voluntário.

Cumprе esclarecer que os autos de infração discutidos no presente processo meramente reduziram o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL originalmente apurados no ano-calendário de 2008. Não houve, portanto, lançamento de crédito tributário.

Como já anunciado, o Acórdão n.º 1201-001.686 anulou a decisão da DRJ. A razão para tal foi a omissão apontada no recurso quanto às comprovações do prejuízo apurado pela VOTO III e do resultado inferior apurado pela VOTO IV.

Diante disso, a instância *a quo* proferiu novo acórdão, onde repete o conteúdo anterior e apenas acrescenta um tópico sobre as questões suscitadas pelo CARF. Afirmou, então, que o contribuinte, quando indagado pela fiscalização sobre as diferenças apuradas, apresentou apenas explicações textuais e tabelas apócrifas sem documentar os dados apresentados. Destacou, inclusive, que essa ausência de documentação comprobatória teria sido também alegada nas contrarrazões da PFN. Além disso, declarou não verificar no documento apresentado pela impugnante (fls. 1457) se o resultado financeiro da VOTO III seria de lucro ou prejuízo. Ademais, relativamente aos novos demonstrativos, questionou o fato de os valores estarem apurados em moeda estrangeira e de não haver comprovação de que estes haviam sido oferecidos à tributação e liquidados por compensações.

Inconformada, a empresa apresentou novo recurso onde, essencialmente, repete as alegações contidas na impugnação e no recurso anterior. Acrescenta, no entanto, alguns argumentos especialmente voltados contra as razões de decidir enunciadas no acórdão recorrido. São eles:

- a) a decisão simplesmente escolheu a linha de argumentação que lhe conveyo ao não discutir sua alegação de nulidade do feito baseada nos argumentos conflitantes e no fato de não ser possível aferir o verdadeiro fundamento da exigência;
- b) a decisão demonstra uma compreensão absolutamente equivocada da sistemática de consolidação empreendida pela IN n.º 213/02;
- c) da simples análise dos valores apontados na Seção 5 das demonstrações financeiras auditadas, é possível verificar que a linha totalizadora do “resultado financeiro líquido” da empresa VOTO III aparece em branco

porque não há resultado positivo (relativo a lucros) nem negativo (referente a prejuízos), ou seja, o resultado financeiro líquido foi igual a zero;

- d) o Doc. 02 da resposta apresentada em 27/04/2012 apresenta o resultado da VOTO IV também convertido para reais;
- e) as demonstrações financeiras das empresas estrangeiras são documentos hábeis para a aferição dos seus lucros; tanto que, para tributar as controladas da VOTORANTIM GmbH, a fiscalização considerou justamente os valores das respectivas demonstrações financeiras, sem exigir quaisquer documentos adicionais;
- f) anexa a tela extraída do sistema da própria RFB (Doc. 01), por meio da qual é possível verificar que o PER/DCOMP n.º 23769.06481.190111.1.3.02-6594, a qual comprova que a compensação dos tributos decorrentes do resultado apurado pela VOTO IV, no valor de R\$ 2.216.134,00 (conforme o demonstrativo auditado), já foi homologada;
- g) a posição da doutrinadora, Dra. Alessandra Okuma, acerca da possibilidade de tributação das empresas controladas e coligadas com amparo no art. 74 da MP n.º 2.158-35/01, é diametralmente oposta à externada pela decisão; assim, o mencionado dispositivo não se coaduna com a sistemática brasileira de tributação da renda sendo, portanto, ilegal;
- h) ao tratar das decisões judiciais mencionadas na impugnação, a decisão se equivocou ao não considerar que o resultado do julgamento proferido na ADI n.º 2.588 deve ser aplicado às coligadas não situadas em paraísos fiscais do presente caso - as empresas situadas nos EUA (VINA), Austrália (VOTORANTIM AUSTRÁLIA), Bélgica (CITROVITA e VOTORANTIM TERMINAL) e Hungria (VOTORANTIM KFT);
- i) ao contrário do entendimento da DRJ de que a mera existência de uma sociedade holding em país parceiro de acordo de bitributação seria suficiente para caracterizar um planejamento tributário abusivo, a própria Lei das S.A. autoriza a constituição desse tipo de sociedade, seja no Brasil, seja no exterior; além disso, o TVF e a decisão não trouxeram qualquer elemento para comprovar que a finalidade da holding seria a de se eximir da tributação; ademais, inexistente cláusula antielisiva respeitante aos conceitos de “sociedade meramente condutora”, “*treaty shopping*” ou “beneficiário efetivo” na legislação brasileira e na convenção com a Áustria.

Por sua vez, a Douta PGFN apresentou também novas contrarrazões. No que concerne aos pontos controversos, vale a pena destacar os seguintes:

- 1) não obstante as respostas dadas pela contribuinte, verifica-se que não foi devidamente explicado como o substancial resultado originalmente obtido por VOTO III passou a representar ganho zero no período fiscalizado; sobre isso, convém chamar a atenção para o fato de que a única explicação para essa

redução seriam os vultosos valores que a VOTO III dispendeu a título de empréstimos e financiamentos;

- 2) igualmente, a contribuinte não explicou o porquê da disparidade entre os valores originais e aqueles que foram depois apresentados relativamente aos resultados da VOTO IV;
- 3) em 2008, a contribuinte era definitivamente a controladora da holding AZBEN GmbH (atual VOTORANTIM GmbH) mediante participação direta de 40% no seu capital e por intermédio do controle (99,9%) que exercia no capital da CAZBEN (que detinha os outros 60% do capital da mesma AZBEN); por sua vez, a holding exercia o controle direto (com participação igual ou superior a 97%) sobre as demais investidas do grupo; portanto, mesmo que indiretamente, a contribuinte também exercia o controle sobre estas últimas; não existia, assim, a relação de coligação sustentada pela recorrente para invocar o entendimento do STF proferido na ADI 2..588;
- 4) o CARF já apreciou o mesmo planejamento tributário, tendo a própria contribuinte como sujeito passivo, no Acórdão nº 1402-001.236; na ocasião, por unanimidade de votos, a Turma reconheceu o acerto da tese fazendária;
- 5) a estrutura societária do presente processo, inclusive com o objetivo do *treaty shopping*, é semelhante àquela que restou rechaçada no conhecido Caso Eagle, considerado inoponível ao Fisco; mas ainda que a estrutura fosse considerada oponível, a legislação determina que os resultados das subsidiárias no exterior sejam considerados de forma individualizada;
- 6) por fim, pelas razões de direito sobre as quais discorre, não se aplica as disposições dos acordos de bitributação vigentes para nenhuma das situações envolvidas no presente processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Da preliminar de nulidade:

A recorrente insiste no pedido de nulidade do feito por inadequação na fundamentação dos autos de infração. Alega que não há como conciliar o entendimento prevalecente no Caso Eagle II (citado pela fiscalização), em que se tributou os lucros auferidos por controladas diretas e indiretas, com o argumento de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 importaria a tributação sobre os lucros da própria empresa brasileira (e não de controladas estrangeiras). Depois, questiona a necessidade de o Termo de Verificação Fiscal (TVF) tentar

demonstrar que a convenção com a Áustria não seria aplicável, se, tal como alegado pela própria fiscalização, aquele art. 74 se aplicaria independentemente da existência de convenção para evitar a dupla tributação. Nesse sentido, entende que esses argumentos são conflitantes e impedem que seja aferido o verdadeiro fundamento da exigência. Acrescenta que a DRJ simplesmente escolheu a linha de argumentação que lhe conveyo e não discutiu essa sua alegação de nulidade.

Ora, como é cediço, o tema da nulidade no processo administrativo fiscal está claramente delineado nos art. 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Não se vislumbra nos autos o descumprimento de nenhum dos requisitos fixados no citado art. 59. As pretensas irregularidades apontadas pela contribuinte, no máximo, poderiam ensejar a preterição do direito de defesa prevista no inc. II daquele mesmo artigo. Contudo, não é isso que se verifica no presente caso. Toda a matéria fática e legal que fundamentou o lançamento foi claramente descrita no Termo de Verificação Fiscal. Tanto foi bem compreendida que a empresa não se esquivou de produzir em suas peças impugnatória e recursal toda a sorte de argumentos que julgou conveniente para a sua defesa.

Na verdade, como bem pontuou a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, a empresa parece usar a tática de selecionar partes do conjunto argumentativo empreendido no TVF para apresentar elementos aparentemente incompatíveis entre si. Por concordar com as opiniões ali esposadas, transcrevo o seguinte trecho daquelas contrarrazões:

O problema é que a peça de acusação fiscal deve ser lida e compreendida dentro do seu contexto, o que demanda uma visão integrada dos argumentos nela expostos. Percebam, Senhores Conselheiros, que primeiro era necessário deixar claro que tanto os resultados das controladas diretas como das indiretas residentes no exterior serviriam para compor o lucro da controladora residente no Brasil – no caso, a VOTORANTIM PARTICIPAÇÕES S.A. Daí porque a autoridade fiscal indicou o “Caso Eagle II” como referência de jurisprudência do CARF, visto que no mencionado precedente restou definido que a legislação brasileira sobre tributação em bases universais inclui em seu âmbito de incidência as controladas indiretas. Estabelecida essa premissa, a próxima etapa seria analisar a situação específica das controladas indiretas, a fim de verificar se

haveria algum impedimento à tributação. Nessa perspectiva, vislumbrou-se a possível utilização das normas do Tratado Brasil-Áustria como artifício para impedir a tributação, tendo em vista que a controlada direta VOTORANTIM GMBH – que funcionava como holding e situava-se entre a controladora brasileira e as controladas indiretas – era residente na Áustria. A partir desse cenário, a autoridade fiscal desenvolveu sua argumentação no sentido de que a presença da VOTORANTIM GMBH no grupo empresarial serviria apenas para atrair a aplicação do Tratado Brasil-Áustria. De acordo com a autoridade responsável pelo lançamento, isso configuraria abuso do tratado internacional (*treaty shopping*), razão pela qual entendeu que o citado acordo internacional não seria aplicável ao caso dos autos e, portanto, que deveriam ser imputados à controladora brasileira os resultados auferidos por intermédio das controladas indiretas. Reparem, Senhores Conselheiros, que as duas linhas de raciocínio são complementares e interligadas, não havendo qualquer contradição entre elas.

Por outro lado, no que diz respeito à interpretação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, tem-se que a autoridade fiscal tão somente explicitou o conteúdo da norma, vale dizer: trata-se de regra que determina o momento de disponibilização, para a controladora brasileira, dos resultados auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas residentes no exterior. Ao focar esse aspecto da norma, a intenção da autoridade responsável pelo lançamento era deixar claro que o objeto da tributação eram lucros de pessoas jurídicas residente no Brasil. Com isso, afastar-se-iam quaisquer alegações no sentido de que as autoridades fiscais brasileiras estariam pretendendo submeter à tributação lucros pertencentes a pessoas jurídicas residentes no exterior. Aliás, ao ler o Recurso Voluntário, verifica-se que a linha de defesa da recorrente concentra-se exatamente na premissa de que estariam sendo exigidos IRPJ e CSLL sobre lucros de pessoas jurídicas residente no exterior. Desse modo, a própria defesa apresentada pela recorrente justifica a existência do argumento trazido pela autoridade fiscal, sobre o alcance do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Por essa razão, fica difícil concordar com as alegações levadas pela contribuinte de que haveria contradições entre os fundamentos presentes no Termo de Verificação Fiscal.

Além disso, a recorrente também defende que houve erro na determinação do crédito tributário em razão da desconsideração da sistemática de consolidação prevista no art. 1º, § 6º, da IN SRF n.º 213/02. Por entender que isso descumpriu o dever de se manter rigorosamente vinculado às normas que regem a atividade administrativa-tributária, a autuação deveria ser cancelada.

Apesar de não ter ficado claro no recurso se essa alegação foi também voltada para a nulidade do feito fiscal, cumpre deixar claro que a questão envolve matéria de mérito e, como tal, será oportunamente enfrentada.

Portanto, afasto as alegações de nulidade suscitadas.

Da premissa da tributação dos lucros auferidos no exterior:

A compreensão sobre a natureza da tributação envolvendo os lucros auferidos no exterior é fundamental para o enfrentamento das razões alegadas pela recorrente.

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

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

Após uma turbulência legislativa¹, restou estabelecido que esse dispositivo somente permitiria a tributação depois que os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Posteriormente, a Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35/01 promoveu duas significativas mudanças nesse quadro: com o artigo 21, a tributação foi estendida à CSLL²; e com o artigo 74, definiu-se que a disponibilização ocorrerá antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Confira-se:

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

(...)

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

A despeito de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, importa notar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional³. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC).

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

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal - STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, praticabilidade, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado

¹ Essa turbulência se deu com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei n.º 9.249/95, na IN/SRF n.º 38/96 e na Lei n.º 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas Controlled Foreign Corporations – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

² Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP n.º 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP n.º 2.158-35/01.

³ Cf. João Francisco Bianco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

pelo STF, na ADI n.º 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global⁴. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional - CTN - na positivação do seu artigo 43⁵.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Espanha⁶:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

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

⁴ Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23

⁵ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

⁶ Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto n.º 76.975/76.

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

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela⁷. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

⁷ Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, pp 9 e 10.

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 n.º 213/02⁸. 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)⁹. Confira-se:

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.

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

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

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

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

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

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

⁸ Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei n.º 9.249/95, 16, § 2º, da Lei n.º 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei n.º 9.532/97.

⁹ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP n.º 2.158-35.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

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

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

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

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

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

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia

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

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

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

1) Da adição das parcelas atribuídas às empresas VOTO III e VOTO IV:

A recorrente alega que as demonstrações financeiras auditadas (apresentadas no curso da fiscalização) comprovariam que, no ano de 2008, a empresa VOTO III não auferiu renda e a empresa VOTO IV apurou um lucro proporcional (correspondente à sua participação de 50%) de R\$ 2.216.134,00. Quanto a este, os tributos incidentes teriam sido liquidados mediante compensação já homologada no PER/DCOMP nº 23769.06481.190111.1.3.02-6594.

Se insurge também contra parte das razões de decidir da DRJ ao não identificar: (i) que a linha totalizadora do "resultado financeiro líquido" da empresa VOTO III aparece em branco no demonstrativo financeiro auditado porque não há resultado positivo (relativo a lucros) nem negativo (referente a prejuízos), ou seja, o resultado financeiro líquido foi igual a zero; e (ii) que o Doc. 02 da resposta apresentada à fiscalização em 27/04/2012 já apresentava o resultado da VOTO IV também convertido para reais.

Independentemente dessas questões periféricas, o fato é que a empresa teve diversas chances de atender à comprovação efetivamente solicitada pela fiscalização.

É o que se passa a demonstrar.

Em atendimento aos pedidos de apresentação dos demonstrativos de lucros e perdas das filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, solicitados desde o início da fiscalização, a contribuinte apresentou, junto com sua resposta formulada em 27/04/2012 (fls. 82/84), dois documentos com informações bastante simplificadas (na língua inglesa) que indicavam, respectivamente, os seguintes valores apurados a título de ganhos líquidos no ano (*net earnings for the year*): “-“ para a VOTO III (fls. 1303/1304) e “USD 1.896.563” para a VOTO IV (fls. 1305/1306).

Em vista disso, no Termo de Intimação n.º 3 (fls. 10/16), lavrado em 29/05/2012, por intermédio do seu item 9, a empresa foi intimada a explicar a razão de não adicionar os lucros auferidos por VOTO III e VOTO IV de acordo com o informado no item 9 de sua DIPJ. Como resposta (fls. 90/92), somente em 23/07/2012, a contribuinte apresentou a seguinte explicação:

2. No que se refere ao item 9 do TIF, a INTIMADA esclarece que a Voto-Votorantim Overseas Trading Operations III ("VOTO III") não auferiu lucro no ano-calendário de 2008, conforme comprovam as demonstrações financeiras da referida empresa apresentada à fiscalização em 27.04.2012. Em relação à Voto-Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited ("VOTO IV"), conforme informado pela INTIMADA naquela oportunidade, o lucro proporcional de R\$2.216.134,00 foi oferecido à tributação pelo Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL"). Os referidos tributos foram pagos, em 19.01.2011, por meio de compensação formalizada sob o n.º 23769.06481.190111.1.3.02-6594 (Does. 02 e 13 da resposta protocolizada em 27.04.2012).

Saliente-se que a referida compensação somente foi efetuada em 19.01.2011, em virtude da revogação da decisão judicial, concedida nos autos do Mandado de Segurança n.º 2003.61.00.003686-0, que determinava a abstenção de qualquer ato tendente à cobrança de IRPJ e CSL sobre os lucros auferidos pelas empresas no exterior antes de sua efetiva disponibilidade econômica ou jurídica (Doc. 01).

Esclareça-se que, já naquele Termo de Intimação n.º 3, a fiscalização solicitava também a explicação e comprovação de alguns valores contidos nos diversos demonstrativos apresentados pela empresa. Dentre os quais, nos itens 12.4 e 12.5, constavam os valores que reduziam os ganhos líquidos da VOTO III e da VOTO IV. Assim:

12. Explicar e comprovar, por meio de documentos hábeis, idôneos e legíveis, como contratos comerciais e de câmbio, planilhas de cálculo, boletos, além de outros que sejam necessários à perfeita compreensão da operação, os valores abaixo elencados:

(...)

12.4. Da Voto III:

12.4.1. Interest expenses: 16.397.246 USD;

12.4.2. Financial expenses: 39.328.847 USD;

12.5. Da Voto IV:

12.5.1. Interest expenses: 30.483.333 USD;

12.5.2. Other financing costs: 1.276.117 USD;

O conteúdo dessa intimação foi reiterado mais três vezes (nos termos de intimação seguintes) sem, contudo, ter havido qualquer resposta explicando ou comprovando os referidos valores. Apenas na resposta apresentada em 04/03/2013 (fls. 109/110) a empresa trouxe novas informações sobre o assunto. Confira-se:

2. Conforme informado na resposta protocolizada em 23.07.2012, no ano-calendário de 2008: (i) a Voto-Votorantim Overseas Trading Operations III ("VOTO III") não auferiu lucro (demonstrações financeiras apresentadas à fiscalização em 27.04.2012); e (ii) a Voto-Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited ("VOTO IV") apurou lucro

de R\$ 4.432.267,00 (demonstrações financeiras apresentadas à fiscalização em 27.04.2012). O lucro proporcional de R\$ 2.216.134,00 foi oferecido à tributação pelo Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSL"), e os referidos tributos foram pagos pela INTIMADA, em 19.01.2011, por meio de compensação formalizada sob o n.º 23769.06481.190111.1..3.02-6.594 (Docs. 02 e 13 da resposta protocolizada em 27.04.2012).

3. A DIPJ/2009 da INTIMADA foi elaborada com base em balanço preliminar de VOTO III e VOTO IV, que, por equívoco, deixou de contemplar as oscilações nos resultados financeiros das respectivas empresas.

4. Com efeito, em relação à VOTO III, o balanço utilizado de base para a elaboração da DIPJ/2009 da INTIMADA não contemplou as perdas financeiras no montante de USD 39.426.596,08.

5. Já com relação à VOTO IV, o balanço utilizado de base para a elaboração da DIPJ/2009 não contemplou as receitas de juros no montante de USD 33.527.777,78 e as despesas de juros no montante de USD 30.483.333,33, conforme aberturas anexas (Doc. 01).

6. A INTIMADA identificou os equívocos cometidos por ocasião do presente procedimento fiscal, razão pela qual não foi possível retificar a DIPJ/2009.

Vejam que os valores mencionados nos itens 4 e 5 acima, relativos a “perdas financeiras” e “despesas com juros”, não coincidem integralmente com os valores contidos nos demonstrativos simplificados anteriormente apresentados (fls. 1303/1304 e 1305/1306) e questionados nas reiteradas intimações.

Nada obstante, a fiscalização ainda tentou obter esclarecimentos sobre essas discrepâncias e, sobretudo, a comprovação definitiva acerca dos valores que compuseram os resultados que destoavam daqueles originalmente informados na DIPJ da contribuinte. Para isso, formulou o seguinte conteúdo no Termo de Intimação n.º 10 (fls. 34/37), lavrado em 07/03/2013:

1. Explicar, inclusive por meio de planilha de cálculos, e documentar, mediante documentos hábeis, idôneos e legíveis a divergência entre o Lucro Líquido da Voto-Votorantim Overseas Trading Oper III informado nos demonstrativos de lucros e prejuízos da empresa apresentados à essa fiscalização, no valor de R\$ 0 e aquele declarado na ficha 35 da DIPJ 2009, ano-calendário de 2008, no montante de R\$ 119.759718,37 (REITERAMOS). RESSALTAMOS QUE A INFORMAÇÃO PROVIDA PELA FISCALIZADA, EM SUA RESPOSTA DATADA DE 04 DE MARÇO DE 2013, A QUAL JUSTIFICA TAL DISCREPÂNCIA EM SUPOSTAS PERDAS FINANCEIRAS NO VALOR DE US\$ 39.426.596,08, NÃO COBRE INTEGRALMENTE A DIFERENÇA EM TELA;

2. Comprovar mediante documentos hábeis, idôneos e legíveis as perdas financeiras, no valor de US\$ 39.426.596,08 alegadas pela fiscalizada, no item 4 de sua resposta datada de 04/03/2013;

3. Explicar, inclusive por meio de planilha de cálculos, e documentar, mediante documentos hábeis, idôneos e legíveis a divergência entre o Lucro Líquido da Voto-Votorantim Overseas Trading Oper IV informado nos demonstrativos de lucros e prejuízos da empresa apresentados à essa fiscalização, no valor de R\$ 2.216.134 e aquele declarado na ficha 35 da DIPJ 2009, ano-calendário de 2008, no montante de R\$ 74.799.014,66.

RESSALTAMOS QUE OS VALORES E PLANILHAS APRESENTADOS PELA FISCALIZADA NO ITEM 5 E DOC. 01 DE SUA RESPOSTA DATADA DE 04 DE MARÇO DE 2013, A QUAL JUSTIFICA TAL DISCREPÂNCIA EM SUPOSTAS DESPESAS E RECEITAS DE JUROS, NÃO COBREM INTEGRALMENTE A DIFERENÇA EM TELA;

4. Comprovar mediante documentos hábeis, idôneos e legíveis as receitas e despesas de juros, nos valores, respectivamente, de US\$ 33.527.777,78 de US\$ 30.483.333,33 alegadas pela fiscalizada, no item 5 de sua resposta datada de 04/03/2013;

Percebam que a fiscalização destacou em todos os itens que toda a comprovação deveria ser feita “mediante documentos hábeis, idôneos e legíveis”. Ainda assim, em 18/03/2103, a empresa a apresentou uma resposta (fls. 111) onde meramente informa que teria apresentado “aberturas” pertinentes. Veja-se:

(i) em relação à Voto-Votorantim Overseas Trading Operations UI ("VOTO III"): apresentar as aberturas/esclarecimentos pertinentes;

(ii) em relação à Voto-Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited ("VOTO IV"): esclarecer que o compute do resultado da respectiva empresa e do montante oferecido à tributação pela INTIMADA foi efetuado com base nas aberturas devidamente apresentadas à fiscalização, na resposta protocolizada em 04.03.2013.

Não se identifica nos autos quaisquer outros documentos que poderiam corresponder a essas tais “aberturas”. De qualquer modo, custa crer que seriam aptas a suprir a exigência repetidas vezes solicitada pela fiscalização, qual seja, a de que fosse apresentados documentos “hábeis, idôneos e legíveis” capazes de explicar os valores que compuseram os resultados reclamados pela empresa fiscalizada.

Depois de atuada e ciente de que a falta dessa comprovação foi a razão pela qual lhe foi imputada esta parte da infração, a contribuinte tão somente apresentou com a impugnação uma tradução juramentada do que seriam as demonstrações financeiras auditadas (pela conhecida empresa PricewaterhouseCoopers) da VOTO III e VOTO IV (fls. 1450/1467). Cumpre notar, pelo menos, que os valores que compõem os resultados financeiros líquidos nessas demonstrações financeiras coincidem com aqueles apresentados nos demonstrativos simplificados anteriormente apresentados (fls. 1303/1304 e 1305/1306).

Sem embargo, a empresa novamente se esquivou de apresentar a documentação comprobatória dos referidos valores. Centrou sua defesa neste aspecto da impugnação argumentando que as demonstrações financeiras das empresas estrangeiras são documentos hábeis para a aferição dos seus lucros. Nem mesmo solicitou diligência ou perícia para aquela comprovação. Diante do não acatamento dessa linha argumentativa, com a segunda decisão proferida pela instância *a quo*, a contribuinte nada trouxe de novo.

Alega apenas que se manifestou em quatro oportunidades durante a fiscalização (as respostas acima mencionadas), o que deixou muito clara “quais seriam as informações corretas das respectivas empresas, tendo, inclusive, apresentado todas as aberturas das contas solicitadas”. Contudo, não atendeu ao que vinha sendo insistentemente solicitado, vale novamente dizer, a comprovação dos valores que compuseram os resultados reclamados.

Não se pode também concordar com a alegação de que a fiscalização resumiu numa só frase do TVF a razão para a infração. No curso do procedimento fiscal, já havia se

produzido as evidências de que a empresa não cumpriu com a determinação contida no art. 6º, § 2º, da IN SRF nº 213/02 no sentido de que as contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras das empresas VOTO III e VOTO IV, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em reais, deveriam estar contidas nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Se é que essa determinação havia sido antes cumprida, ela certamente o foi com as contas e subcontas que compuseram os resultados originalmente informados na DIPJ do período. Tanto é que a própria empresa alega que a DIPJ foi elaborada com base em balanços preliminares.

Ora, não é possível que se admita que a empresa possa alterar a sua apuração original, no curso da fiscalização, e não tenha o ônus de comprovar a composição dos novos valores apurados. Mormente, quando esses novos valores diminuam as bases de cálculo dos tributos envolvidos de forma tão substantiva (de R\$ 119.759.718,37 para zero, no caso da VOTO III; e de R\$ 37.399.507,33 para R\$ 2.216.133,50, no caso da VOTO IV). A circunstância de terem sido auditados por empresa renomada não elide a obrigação de comprovar os mesmos fatos perante à auditoria da Receita Federal.

Não se deixa de reconhecer a jurisprudência invocada pela recorrente acerca do caráter meramente informativo das informações prestadas na DIPJ. O problema é que a empresa não se dignou a cumprir minimamente o ônus comprobatório das parcelas que compunham os valores que pretensamente alteravam as informações originalmente prestadas. Repita-se, nem mesmo em sede impugnatória ou recursal, qualquer esforço foi feito nesse sentido.

Nem se diga que a empresa poderia ter dificuldade de obter essa documentação comprobatória. Afinal, como já relatado, a VOTO III era uma subsidiária integral da recorrente. E com relação à VOTO IV, com uma participação societária de 50%, custa a crer que não lhe seriam franqueadas cópias de documentação de caráter tão relevante para a comprovação de informações prestadas ao Fisco de sua residência.

Quanto ao argumento de que a fiscalização, para adicionar a parcela referente à VOTORANTIM GmbH, não se importou de utilizar os valores das respectivas demonstrações financeiras sem exigir quaisquer documentos adicionais, basta lembrar que não havia quanto a elas qualquer tentativa de alterar valores originalmente informados em DIPJ. O ônus para desqualificar essas informações, aí, sim, seria do Fisco. Mas, não foi esse o caso.

Considerando que os autos de infração do presente processo não fazem exigência de créditos tributários (meramente reduzem o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados), é despicienda qualquer ilação sobre o valor compensado a fim de liquidar os tributos espontaneamente apurados a partir do pretense resultado da empresa VOTO IV.

Por fim, antes de encaminhar seu recurso para as alegações especialmente voltadas contra a adição das parcelas atribuídas às empresas investidas da AZBEN, a contribuinte desenvolve algumas questões teóricas de natureza geral (que poderiam também ser endereçadas às parcelas do presente tópico) acerca da tributação dos lucros das controladas no exterior e da improcedência dos autos de infração em razão da não ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Essas questões, no entanto, foram superadas pelas conclusões adotadas na premissa deste voto.

Diante de tudo o que foi revelado, proponho a manutenção da adição das parcelas atribuídas às empresas VOTO III e VOTO IV.

2) Da adição das parcelas atribuídas às empresas investidas da AZBEN GmbH (atual VOTORANTIM GmbH):

A recorrente alega que não se poderia exigir a adição das parcelas atribuídas a algumas das empresas investidas da AZBEN porque estas não estariam situadas em locais com tributação favorecida e haveria consigo mera relação de coligação. Dever-se-ia adotar o resultado que foi decidido, com efeito *erga omnes*, na ADI nº 2.588.

Com toda a vênia, não há relação de coligação neste caso.

Como relatado no TVF e bem explicado nas contrarrazões da PFN, em 2008, a contribuinte era definitivamente a controladora da holding AZBEN mediante participação direta de 40% no seu capital e por intermédio do controle (99,9%) que exercia no capital da CAZBEN (que detinha os outros 60% do capital da mesma AZBEN). Por sua vez, a holding detinha as seguintes participações sobre as empresas investidas envolvidas:

- Votorantim International Holding NV (Curaçao): 100%
- Votorantim International North America (EUA - Delaware): 100%
- Votorantim International Australia Pty (Austrália): 100%
- Citrovita NV (Bélgica): 99,9%
- The Bulk Services (Cayman): 100%
- Votorantim Terminal NV (Bélgica): 97%
- Votorantim Europe KFT (Hungria): 100%

Portanto, mesmo que indiretamente por intermédio da CAZBEN, a contribuinte também exercia o controle sobre as empresas listadas. Tanto é que a fiscalização noticia no TVF que os resultados correspondentes à participação de 60% da CAZBEN teriam sido autuados em outro processo tendo como sujeito passivo a própria contribuinte (que a teria posteriormente incorporado). Não existia, assim, a relação de coligação que poderia sustentar o entendimento do STF proferido na ADI nº 2.588. Não se deixa de reconhecer a efetividade dessa jurisprudência. O problema é que não se verificam as condições para a sua aplicação.

Afora isso, a recorrente também questiona o fato de terem sido alcançados os resultados de empresas com as quais possuía apenas relação indireta. No seu entender, mesmo que se concordasse com a tributação na forma preconizada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01, só se poderia alcançar os resultados das controladas e coligadas com as quais a empresa brasileira possuísse relação direta. A lógica da tributação se sustentaria na sistemática da consolidação corroborada pelo § 6º, do art. 1º, da IN SRF nº 213/02.

Ora, na premissa acima apresentada, deixamos claro que a lei escolheu tributar a empresa residente ao assumir que há disponibilidade de renda no fato de que esta possui

participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior. Tributa-se um valor estimado com base nesse lucro apurado pela empresa no exterior.

Pois bem. Se a empresa residente possui várias investidas no exterior, o art. 16, I, da Lei n.º 9.430/96, foi categórico ao determinar que os lucros destas últimas deverão ser considerados de forma "individualizada" na composição daquele valor que será tributado. Veja-se:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

O problema surge quando alguma investida possui também suas participações societárias. Para a recorrente, o comando do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 não teria o condão de alcançar as controladas e coligadas indiretas. A consequência lógica é que os lucros por estas auferidos não teriam que ser considerados "disponibilizados" na data do balanço no qual tiverem sido apurados porque não há um vínculo direto de participação societária com a investidora no Brasil.

Por outro lado, a empresa defende que a regulamentação que tratou do assunto (o § 6º, do art. 1º, da IN SRF n.º 213/02) exigiu que se faça uma consolidação dos resultados das investidas indiretas nas investidas diretas. O resultado consolidado na holding denotaria um prejuízo da ordem de 200,7 milhões de euros.

Veja-se o que prevê esse dispositivo:

§ 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.

Não comungo, contudo, desse entendimento.

A consolidação de resultados proposta nesse dispositivo mantém a individualização exigida pela lei sem permitir a consolidação dos valores no âmbito das investidas diretas. É o que se infere do § 5º, daquele mesmo art. 1º, *verbis*:

§ 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.

Ademais, a mesma IN SRF impede a compensação de prejuízos de uma investida com lucros da investidora brasileira (em consonância com o previsto no § 5º, do art. 25, da Lei n.º 9.249/95) ou com lucros de qualquer das outras investidas. Confira-se, nesse sentido, o que prevê o seu art. 4º:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

(...)

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

Portanto, quando faz a interpretação do § 6º, do art. 1º, no sentido de que a consolidação de resultados permitiria a consolidação de valores e a consequente compensação de prejuízos apurados por outras empresas investidas, a recorrente está sendo incoerente com outras regras emanadas da mesma instrução normativa. Nem a consolidação dos valores apurados de forma individualizada (§ 5º, do art. 1º) nem a compensação dos prejuízos apurados por outras investidas (§ 2º, do art. 4º) são permitidos.

A verdade é que a regra contida naquele § 6º deve ser objeto de uma interpretação sistemática envolvendo os comandos legais e os demais dispositivos da própria regulamentação administrativa. Se a intenção da lei foi alcançar os lucros apurados no exterior independentemente da sua distribuição, é lógico que os lucros apurados pelas investidas indiretas têm que ser computados no valor que será tributado pela empresa brasileira. Não faria sentido deixar que um resultado positivo apurado numa investida indireta possa ter sua distribuição diferida para não ser alcançado pela regra CFC brasileira quando o objetivo desta última é justamente impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior. Igualmente, não faz sentido deixar que a interposição de uma investida direta permita a compensação de prejuízos com lucros de outras investidas quando a própria lei (o § 5º, do art. 25, da Lei nº 9.249/95) não autoriza essa compensação na investidora brasileira.

A meu ver, o que aquele § 6º propõe não é a consolidação dos resultados positivos e negativos das investidas indiretas na investida direta, mas a reunião das informações sobre a apuração dos resultados das investidas indiretas no balanço da investida direta. A consolidação dos resultados corresponderia, então, à mera reunião das informações sobre os resultados. Este, sim, o sentido mais consentâneo com a interpretação sistemática de todas as normas envolvidas.

Nesse contexto, fica claro que o comando do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 alcança as controladas e coligadas tanto diretas quanto indiretas. As informações sobre a apuração dos resultados das indiretas devem ser reunidas no balanço da investida direta de modo que todos os resultados positivos componham o valor que será tributado pela empresa brasileira. Essa amplitude foi posteriormente positivada na Lei nº 12.973/2014, mas isso não significa que já não fosse extraída da interpretação sistemática da lei pretérita.

No caso concreto, a fiscalização também enveredou pelo caminho da inoponibilidade ao Fisco da estrutura montada com a interposição da empresa holding. Argumentou, inclusive, que a existência de acordo de bitributação com o país onde ela está situada (Áustria) denotaria a prática de planejamento tributário internacional conhecida como *treaty shopping*. Socorreu-se da posição adotada pela Conselheira Sandra Faroni, em julgamento prolatado no extinto 1º Conselho de Contribuintes, no Caso Eagle, para manter a tributação dos resultados atribuídos às controladas indiretas, mesmo na presença de acordos de bitributação, quando há planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil.

A recorrente empreende um esforço argumentativo para afastar todos esses fundamentos. Contudo, apesar de serem pertinentes, são despiciendas essas justificativas adicionais. Como se viu, independentemente de a estrutura montada com a empresa holding

poder ser oponível ao Fisco, a própria lei (e sua consequente regulamentação administrativa) determina a adição das parcelas atribuídas às investidas indiretas.

Ademais, como já esclarecido na premissa apresentada, a sistemática brasileira não ofende ao conteúdo dos acordos de bitributação. Notadamente, porque também os acordos firmados com a Áustria, Bélgica e Hungria possuem o mesmo texto do padrão internacional em seus artigos 7º. Confira-se:

Decreto n.º 78.107/76 - Acordo Brasil x Áustria

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

(...)

Decreto n.º 72.542/73 - Acordo Brasil x Bélgica

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer suas atividades desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

(...)

Decreto n.º 53/91 - Acordo Brasil x Hungria

ARTIGO VII

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratantes só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

(...)

Portanto, pelas razões já deduzidas na premissa apresentada, não assiste razão à recorrente nos seus argumentos em favor da aplicabilidade dos acordos com a Áustria, Bélgica e Hungria ao presente caso.

Destarte, proponho também a manutenção da adição das parcelas atribuídas às empresas investidas da AZBEN GmbH (atual VOTORANTIM GmbH).

Dispositivo:

Pelo exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Em que pese, como de costume, o bem articulado e fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator, Ricardo Marozzi Gregório, o entendimento do colegiado que prevaleceu no julgamento do presente processo foi no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, sendo designado este conselheiro para redigir o voto vencedor. É que se passa a fazer.

**DA ADIÇÃO DOS SUPOSTOS LUCROS AUFERIDOS PELA CONTROLADAS DIRETAS:
VOTO III E VOTO IV.**

No presente caso, entende-se que equivocou-se a fiscalização ao considerar os valores informados pela Recorrente na DIPJ/2009 originária como sendo lucros auferidos pelas controladas VOTO III e VOTO IV.

Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que o Fisco brasileiro, com a promulgação da Lei n.º 9.249/95, mais especificamente com a redação dada ao artigo 25 deste diploma legal, abandona de vez o critério da territorialidade da tributação da renda, adotando o princípio da "tributação em bases universais" (TBU).

Por outro lado, como consta do próprio TVF, a *“Medida Provisória n.º. 2.158-35, editada em 27 de Julho de 2001 dispõe como deverão ser considerados para fins de apuração do lucro real os lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas, sediadas no exterior a partir do ano calendário de 2002”*.

Assim, independentemente de todas as discussões que se iniciaram a partir daí, não se pode desprezar a mudança do contexto e a possibilidade de a Fazenda Nacional fazer incidir tributos sobre a renda auferida por entidades com domicílio no exterior, mas ligadas às empresas brasileiras (fazendo-se a ressalva quanto às limitações quando existem Tratado para evitar Dupla Tributação, que não será enfrentada no presente voto vencedor).

Portanto, para cumprir o primado da tributação com bases universais, ao Fisco Federal é franqueada a possibilidade de verificar qual o lucro auferido pela empresa estrangeira, nos termos da legislação onde tem domicílio a entidade no exterior. Este é, inclusive, o comando do artigo 6º da Instrução Normativa n.º 213/02. Veja-se a redação do dispositivo:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

O que se depreende da leitura do artigo transcrito, mais especificamente do parágrafo primeiro, é que só seria possível analisar e contestar as demonstrações financeiras das entidades domiciliadas no exterior, caso não existissem normas locais (do país estrangeiro) que regulassem como estas demonstrações deveriam ser elaboradas, o que não acontecesse no presente caso.

Assim, entende-se que demonstração não se confunde com apuração. Este entendimento é, inclusive, corroborado com a leitura do caput do artigo 6º da IN/SRF n.º 213/02 em conjunto com o § 2º do mesmo artigo (destaca-se que a IN 38/96 tinha esta mesma redação). Confira-se o que dispõe o § 2º:

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No presente caso, a Recorrente, ao ser intimada, pela fiscalização, para se manifestar acerca dos resultados auferidos pelas controladas VOTO III e VOTO IV, informados originariamente na DIPJ/2009, esclareceu que as informações constantes naquela DIPJ teriam sido elaboradas com dados preliminares, mas que não refletiam de forma correta o resultado final daquelas entidades no período.

Neste sentido, para comprovar o equívoco das informações constantes na DIPJ/2009, a Recorrente apresentou demonstrações financeiras das controladas VOTO III e VOTO IV (fls. 1.303 e 1.306), no qual demonstrou (i) que a VOTO III não aferiu lucros no ano-calendário de 2008 e (ii) que a VOTO IV aferiu lucros no valor de USD1.896.563,00, sendo que a proporção da sua participação (50%) nos resultados foi devidamente tributada.

Por outro lado, também consta dos autos (fls. 1.450 a 1.467) relatório de auditoria emitido pela empresa PricewaterhouseCoopers - PWC, no qual se atestou que (i) a VOTO III não aferiu lucro no período e (ii) que o lucro da VOTO IV, auferido no período, foi devidamente oferecido à tributação, na proporção da participação societária da Recorrente na entidade com domicílio no exterior.

Assim, com toda venia, não se pode concordar com o Conselheiro Relator, quando este afirma que a Recorrente teria deixado de comprovar o erro cometido em sua DIPJ e que os valores informados na declaração originariamente apresentada não eram condizentes com os resultados auferidos pelas entidades no período.

Entende-se que houve a comprovação, seja na fase de fiscalização, seja no curso do presente processo administrativo, de que a DIPJ/2009, transmitida originariamente pelo

contribuinte, continha informações equivocadas, que não condiziam com a realidade dos resultados auferidos pelas entidades controladas pela Recorrente no exterior.

Há que se ressaltar que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a edição da súmula CARF n.º 92, pacificou o entendimento no sentido de que a “*DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado*”. Ou seja, o entendimento que prevalece no âmbito do contencioso administrativo federal é de que a DIPJ não pode, isoladamente, ser o fundamento para subsidiar o lançamento do crédito tributário, devendo prevalecer a verdade material.

E, no presente caso, os fatos, devidamente comprovados pelo Recorrente, são no sentido diametralmente oposto ao que foi considerado pela fiscalização na constituição do crédito tributário.

Desta feita, sendo comprovado, pelo Recorrente, que a DIPJ/2009 originária não correspondia à realidade dos resultados auferidos pelas controladas VOTO III e VOTO IV no ano-calendário 2008, não pode prevalecer o entendimento da fiscalização, que foi retificado pela DRJ e pelo ilustre Conselheiro Relator, quando da constituição do crédito tributário ora em discussão. Não havendo resultado na controlada direta e em havendo, sendo este devidamente tributado pela entidade, o crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização deve ser cancelado.

Neste sentido, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar a autuação no que se refere à constituição de créditos tributário com base nos lucros auferidos pelas controladas diretas - VOTO III e VOTO IV – da Recorrente.

DA IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS PELAS CONTROLADAS INDIRETAS.

O outro ponto em que o entendimento do colegiado foi divergente ao que restou decidido pelo ilustre relator se refere, basicamente, à impossibilidade de a fiscalização considerar os resultados da controladas indiretas isoladamente, sem consolidar aqueles resultados na controlada direta da entidade domiciliada no Brasil.

O douto relator entendeu que haveria possibilidade de se alcançar os resultados das controladas indiretas, na medida em que o “*art. 16, I, da Lei n.º 9.430/96, foi categórico ao determinar que os lucros destas últimas deverão ser considerados de forma ‘individualizada’ na composição daquele valor que será tributado*”.

A par de toda a discussão acerca da possibilidade de tributação dos lucros auferidos pela controladas e coligadas no exterior, em especial, quando estas entidades forem domiciliadas em países que possuem tratados com o Brasil para evitar a dupla tributação (deixando claro que este julgador não concorda com os argumentos apresentados pelo ilustre relator), não pode se acompanhar o entendimento do voto condutor proferido pelo relator.

Ao estipular a Tributação com bases universais, a legislação originária em nenhum momento autorizou o alcance dos resultados das controladas indiretas (tributação *per saltum*), sem a prévia consolidação na controlada direta da entidade. Essa autorização, a

princípio, só se deu após o advento da Lei 12.973/14. Em brilhante trabalho, antes de criticar de forma veemente a nova legislação, o saudoso professor Alberto Xavier deixou claro como era a tributação das indiretas no regime anterior à Lei n.º 12.973/14. Confira-se:

“Com efeito, no sistema anterior, os lucros das controladas indiretas não eram adicionados *per saltum* aos lucros da sociedade brasileira, antes eram consolidados gradativamente, por níveis ou degraus da cadeia vertical de participações societárias, em cada um dos quais eram considerados como componentes do lucro de cada sociedade controladora intermediária, e assim sucessivamente na cadeia ascendente até que a consolidação operasse ao nível da primeira controlada direta estrangeira, de harmonia com o mecanismo da equivalência patrimonial (neste sistema o prejuízo da sociedade intermediária funcionou como redutor na cadeia ascendente para efeito de distribuição subsequente, Instrução Normativa 213/2002, artigo 1º, parágrafo 6º)”. (XAVIER, Alberto. A Lei n.º 12.973/14, em matéria de lucros no exterior. Objetivos e Características essenciais. *In* Grandes questões atuais do direito brasileiro, 18º volume / Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2014. pág. 13)

E quando se lê o teor do § 6º, do artigo 1º da Instrução Normativa 213/2002, citado no trecho acima transcrito, não se tem dúvidas quanto à necessidade de consolidação dos resultados na controlada direta, para que, assim, se possa tributar os resultados na controladora brasileira. Confira-se:

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.

§ 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.

Assim, não se pode admitir a tributação dos resultados da indireta, como fez o agente autuante, na medida em que, como há a consolidação dos resultados na controlada direta, poder-se-ia tributar duas vezes o mesmo resultado: o apurado na indireta e aquele resultado consolidado na direta.

Portanto, deve-se concluir que, à época dos fatos geradores em análise (ano-calendário 2008), a legislação não autorizava a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora domiciliada no Brasil. Este entendimento, inclusive, já foi externado por este colegiado (em composição diversa da atual), no acórdão de n.º 1302-003.030, proferido pela brilhante ex-conselheira Maria Lúcia Miceli. Veja-se:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta. (Acórdão n.º 1302-003.030 – Processo 16643.720019/2011-10 – Sessão de 16/08/2018)

Por todo exposto, no que tange à tributação das controladas indiretas, também VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar o crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias