



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16643.720051/2013-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.406 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de abril de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** VOTORANTIM CIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

**SUPOSTA FALTA DE APRECIÇÃO DA PROVA**

Não procede a alegação de falta de apreciação das provas carreadas, seja em razão de parte ter sido analisada, seja por que a outra parte dizia respeito a imposto pagos no exterior há mais de dois anos e, portanto, não passíveis de serem compensados no Brasil segundo o entendimento da autoridade julgadora de primeiro grau.

**LUCROS DE COLIGADAS EM PAÍSES NÃO CONSIDERADOS PARAÍÇOS FISCAIS - PORTUGAL - PARAGUAI**

Para fins de tributação dos lucros de coligadas sediadas em Portugal e no Paraguai não se aplica no disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por não serem considerados países de tributação favorecida.

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

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

**APURAÇÃO DOS LUCROS E OUTROS RESULTADOS NO EXTERIOR.**

O art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, com base na legislação tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e na legislação empresarial dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), estabelece procedimentos para apurar os lucros de controladas e coligadas e resultados de outras participações societárias. O rito previsto nos §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da instrução

normativa operacionaliza a apuração dos lucros (1) das controladas no exterior (diretas ou indiretas), que serão adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil, (2) das coligadas, que serão adicionados ao lucro da investidora, e (3) das filiais e sucursais que serão adicionados ao lucro líquido da matriz no Brasil, que será, para os três casos, considerado de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores. O § 6º dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos.

#### JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas. Em relação ao mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito afastar da autuação, tão somente, os lucros das coligadas YGUAZU, residente no Paraguai, e CIMPOR, residente em Portugal. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga, que davam provimento integral ao recurso. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo De Oliveira Barbosa.

#### **Relatório**

Em relação às peças iniciais de acusação e defesa, tomo de empréstimo o relatório da decisão de primeiro grau:

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a empresa, acima qualificada, foi autuada, mediante Auto de Infração, a recolher ou impugnar montantes de R\$ 78.429.559,77 e R\$ 28.234.641,53, respectivamente, para os anos-calendário de 2008 a 2010, incluídos multa de ofício e juros calculados até 10/2013.*

*Fundamento legal: IRPJ – fl.1.097 e para a CSLL – fl.1.114.*

*Conforme descrição no Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização, verificou, em análise da documentação trazida aos autos, a ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, da variação patrimonial positiva decorrente dos lucros auferidos pelas coligadas e controladas da fiscalizada no exterior.*

*O procedimento fiscal verificou os seguintes fatos e irregularidades (fls.1.131/1.144):*

*- A VCSA possuía, em 31/12/2008 e 31/12/2009, quatro investidas diretas no exterior: EROMAR S.A. (Uruguai), YGUAZÚ CEMENTOS S.A (Paraguai), VOTORANTIM CIMENTOS CHILE LTDA (Chile) e ITACAMBA CEMENTO S.A (Bolívia);*

*- Em 31/12/2010, além das investidas mencionadas, outras quatro passaram a , condição de- investidas: VC INTERNATIONAL DENMARK (Dinamarca), LUX CEM INTERNATIONAL S.A. (Luxemburgo), CIMENTOS DE PORTUGAL S.A. – CIMPOR (Portugal) e CEMENTOS PORTLAND.S.A. (PERU);*

*- Antes da apuração final do lucro obtido no exterior pela Votorantim Cimentos S A, por intermédio de suas investidas, procedeu-se à compensação dos prejuízos, em cumprimento ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 4º combinado c o m o art. 6º;*

*- A auditoria fiscal constatou que parte dos lucros auferidos por intermédio de investidas domiciliadas no exterior não foram adicionados no lucro líquido da investidora brasileira para fins de apuração do lucro real, somando R\$ 9.334.164,00 em 2008, R\$ 35.160.646,00 em 2009 e R\$ 177.090.795,00 em 2010;*

*- A fiscalização verificou, através das fichas 09A da DIPJ dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, em "Lucros disponibilizados do exterior", que o contribuinte **adicionou, ao seu lucro líquido, valor menor que os lucros auferidos no exterior por intermédio de suas investidas diretas**, conforme determina o art. 25, §2º inciso II e §3º inciso I, da Lei nº 9.429/95;*

- Considerando os resultados constantes nas Demonstrações financeiras em Reais das investidas no exterior de 2008, 2009 e 2010, a auditoria fiscal apurou lucros, auferidos por intermédio, de investidas domiciliadas no exterior, não incluídos no lucro líquido da investidora brasileira para fins de apuração do lucro real, já considerados os prejuízos compensáveis.

Cientificada do feito em 14/10/2013 (fl.1.145), apresenta em 12/11/2013, impugnação (fls.1.160/1.183), argüindo, em síntese, o seguinte:

- O STF concluiu que a tributação dos resultados apurados por coligadas situadas em países sem tributação favorecida é inconstitucional;

- A lista taxativa estabelecida pela IN n.º 1.037/10 não contempla Paraguai e Portugal. Para fins da legislação brasileira, portanto, Paraguai e Portugal são "países sem tributação favorecida". Desse modo, é inconstitucional a pretensão das autoridades fiscais de tributar os resultados apurados por YGUAZÚ e CIMPOR, coligadas da IMPUGNANTE;

- A IMPUGNANTE ofereceu à tributação os resultados de YGUAZÚ, a despeito de não terem sido disponibilizados;

- Os lucros da CIMPOR e VCC somente poderiam ser tributados, respectivamente, em Portugal e no Chile;

- As autoridades fiscais deixaram de considerar a distribuição de dividendos realizada por CIMPOR no montante de R\$ 63.825.074,87, bem como a sua respectiva tributação no ano-calendário de 2010;

- No caso da VCC, não foi obedecido o disposto na IN SRF n.º 213/02, a qual determina a consolidação das demonstrações financeiras nas pessoas jurídicas coligadas ou controladas;

- Os valores pagos por elas a título de imposto sobre a renda no exterior deverão ser utilizados para compensar o IRPJ e a CSL eventualmente devidos no Brasil, nos termos do artigo 26 da Lei n.º 9.249/95.

## **DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU**

A decisão de primeiro grau (fls. 1.219-1.246) negou provimento à impugnação. Abaixo, transcrevo os termos da ementa:

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 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 nº 2.158-35/2001, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

**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.*

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1.260-1.300), no qual reitera as razões da impugnação, mas adita os seguintes pontos específicos contra a decisão recorrida:

a) A DRJ não analisou nenhum dos documentos juntados pela defesa, nem aqueles que já constavam do processo e que foram referidos na peça impugnatória. A Delegacia de Julgamento aduz que a impugnação meramente aduziu alegações sem comprová-las, o que não se coaduna com os atos processuais.

b) A DRJ inovou o lançamento ao aduzir que, em relação à coligada COMPOR, o contribuinte não apresentou os comprovantes de impostos pagos no exterior, uma vez que a autoridade fiscal não admitiu a compensação desses valores por considerar que foram pagos há mais de 2 (dois) anos em relação ao fato gerador.

**CONTRARRAZÕES**

A Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões às fls. 1345-1387, na qual tece as seguintes razões:

a) a decisão recorrida não é nula, porque, a despeito da alegação da defesa, a DRJ enfrentou a matéria probatória;

b) Contesta a razão apresentada pela defesa de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é incompatível com o art. 7 do Tratado Brasil-Chile;

c) No tocante à apuração consolidada da VCC, aduz que a autoridade fiscal agiu dentro da legalidade ao considerar a apuração do lucro da controlada de forma individualizada, com base no inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com os incisos I e II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995;

d) Por fim, defende a incidência de juros sobre a multa.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

### Preliminar de nulidade

Rejeito a preliminar suscitada de falta de apreciação da prova juntada/referida na impugnação, porque as razões aduzidas pela decisão recorrida foram suficientes para a sua decisão em relação aos resultados consolidados de VCC e pagamentos de impostos no exterior. No primeiro caso, a DRJ calcou a sua decisão primordialmente na razão de que os resultados são aqueles individualizados. No segundo caso, esteou sua conclusão de denegar a impugnação no fato de os pagamentos terem ultrapassado o lapso temporal de 2 (dois) anos do fato gerador. Por esta razão, também, consideramos que não houve propriamente uma inovação do lançamento quando a DRJ aduz a falta de comprovação dos pagamentos.

Já em relação à distribuição de dividendos relativa à CIPOR, superaremos a preliminar, uma vez que daremos provimento no mérito a seguir.

### MÉRITO

#### *Lucros de coligadas em países não considerados paraísos fiscais*

A questão da constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 foi enfrentada na ADI 2588, cuja ementa abaixo transcrevemos:

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS*

*LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:*

*1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;*

*1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielísivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);*

*1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;*

*1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.*

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

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

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

*2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.*

(nosso negrito)

Apesar de ainda restar matéria não integralmente resolvidas no tocante à constitucionalidade do art. 74 da mp 2.158-35/01, a decisão é peremptória pela não aplicação do dispositivo para as coligadas sediadas em países sem tributação favorecida.

Note-se que a D. Procuradoria nem sequer contrarrazoou essa questão.

Pois bem, a autoridade fiscal trata todas as empresas localizadas no exterior pela designação "investidas", sem tecer maiores considerações acerca da sua específica

qualificação como controlada ou coligada. De todo modo, o percentual de participação da contribuinte em YGUAZU e em CIMPOR é significativamente inferior a 50%, a partir do qual se inferiria o controle. Não há nos autos qualquer indício de que exerça controle indireto sobre essas sociedades. Pelo contrário, pois a parcela do lucro delas que repercutiu na contribuinte foi a mesma das participações menores que 50%. Logo, concluo pela sua configuração como coligadas.

Ademais, como aduziu a defesa, desde a fase impugnatória, Paraguai e Portugal não são, nem nunca foram, qualificados pela legislação brasileira como países de tributação favorecida.

Logo, devem ser afastados da autuação os lucros das controladas YGUAZU, residente no Paraguai, e de CIMPOR, residente em Portugal.

Fica assim prejudicada a alegação de recebimento e tributação de dividendos de CIMPOR.

#### Impostos pagos no exterior

No tocante a impostos pagos no exterior, é fato incontroverso que já haviam se passado mais de 2 (dois) anos entre os pagamentos e os fatos geradores, pois não foi contestado pelo contribuinte.

A defesa apenas discorda do requisito legal. No seu entender, tal exigência não mais está mais amparada na legislação aplicada no lançamento, uma vez que esta exige a disponibilidade imediata. A exigência só fazia sentido no regime anterior, que impunha a tributação apenas na data da disponibilidade.

Discordo dessa interpretação.

A autuação e a decisão de primeiro grau se estearam no art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97, que abaixo reproduzo:

*§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.*

Notes-se que esse é um requisito que faz referência ao direito previsto no art. 26 da Lei nº 9.249/95, que independe do regime de disponibilidade do lucro, como abaixo podemos perceber da sua redação:

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

*§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será*

*proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.*

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

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

Ademais, o art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97 foi revogado apenas em 2014, pela Lei 12.973/2014.

Nego provimento ao recurso quanto a esse ponto.

*Incompatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 com os tratados para evitar bitributação*

O tema da compatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 já foi examinado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como no AC nº 9101-003.169, de 07 de novembro de 2017. Segue sua ementa:

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

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

O voto condutor assim consignou suas razões:

***Materialidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 e Operacionalização da Tributação.***

*Transcrevo os artigos 74, caput, da MP nº 2.158-35, de 2001, e 25 da Lei nº 9.249, de 1995:*

MP nº 2.158-35, de 2001

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

Lei nº 9.249, de 1995

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

(...)

§ 2º **Os lucros auferidos por** filiais, sucursais ou **controladas**, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - **os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora**, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;(…) (grifei).

*A princípio, cumpre esclarecer que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.*

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

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

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

	Estatutária	
--	-------------	--

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

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

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

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

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

*Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.*

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

*Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por*

*isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.*

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

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

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

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

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

*Vale transcrever o art. 26 da Lei n° 9.249, de 1995:*

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

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

*Esclarecido, portanto, que a incidência trata efetivamente da materialidade **lucros**.*

Isso posto, adoto as mesmas razões de decidir para negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

### Resultado consolidado

No tocante à alegação de que os resultados devem ser consolidados na controlada direta, também não assiste razão a contribuinte, conforme jurisprudência do CARF. Para tal nos valem do mesmo AC n° 9101-003.169, de 07 de novembro de 2017. Reproduzimos outro trecho de sua ementa:

#### *APURAÇÃO DOS LUCROS E OUTROS RESULTADOS NO EXTERIOR.*

*O art. 1° da IN SRF n° 213, de 2002, com base na legislação tributária (art. 25 da Lei n° 9.249, de 1995 e 16 da Lei n° 9.430, de 1996), e na legislação empresarial dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei n° 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), estabelece procedimentos para apurar os lucros de controladas e coligadas e resultados de outras participações societárias. O rito previsto nos §§ 1°, 2°, 3°, 4° e 5° da instrução normativa operacionaliza a apuração dos lucros (1) das controladas no exterior (diretas ou indiretas), que serão adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil, (2) das coligadas, que serão adicionados ao lucro da investidora, e (3) das filiais e sucursais que serão adicionados ao lucro líquido da*

*matriz no Brasil, que será, para os três casos, considerado de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores. O § 6º dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos.*

O voto condutor assim consignou suas razões:

*E, em se tratando de tributação de controladas ou coligadas no exterior, a operacionalização da tributação dá-se por meio dos resultados auferidos no MEP. Transcrevo o § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995:*

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

*Assim, os lucros no exterior, assim como os lucros de outros investimentos do Brasil, seriam, primeiro, devidamente contabilizados de acordo com o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) na investidora no Brasil (débito no ativo e crédito na conta de resultados), e excluídos da apuração do lucro real (§ 6º). Na sequência, **apenas** os lucros auferidos por investimentos no exterior seriam adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.*

*A legislação autoriza a apuração dos lucros nas controladas no exterior, diretas ou indiretas, na controladora do Brasil, na medida da participação societária que a controladora possuir em cada uma das controladas diretas ou indiretas. Por exemplo, estrutura na qual a empresa A (Brasil), controla a empresa B (exterior), e empresa B, controla empresas no exterior C, D e E, não haveria óbice para que os lucros de B, C, D, e E sejam considerados diretamente na empresa A.*

*Vale transcrever novamente o art. 25, § 2º, inciso II:*

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

(...)

§ 2º **Os lucros auferidos por** filiais, sucursais ou **controladas**, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as **filiais, sucursais e controladas** deverão demonstrar a apuração dos **lucros** que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - **os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou**

**controladora**, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;(…)

(…)

§ 3º Os lucros auferidos no exterior **por coligadas** de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, **na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;** (grifei).

Por sua vez, o art. 16 da Lei nº 9.430, de 1.996, consolida o procedimento:

Art. 16. **Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 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;**

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§ 1º Os **resultados** decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real. (...) (grifei)

*Ora, os lucros serão adicionados ao lucro líquido da **matriz ou controladora, e considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada.***

*E, precisamente sob a perspectiva da legislação tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e da legislação disposta sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), deve ser analisado o art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002.*

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

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

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

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

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

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

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

*O dispositivo normativo discorre sobre todo o caminho a ser seguido para a apuração dos resultados obtidos pelas empresas que mantém vínculo, seja de qual for a natureza, com a investidora no Brasil.*

*Observa-se que os §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º ratificam o disposto nos diplomas legais, discorrendo sobre os procedimentos em relação aos **lucros, rendimentos e ganhos de capital** auferidos no exterior, (1) por meio de sucursais, filiais, e (2) os decorrentes de participações societárias em **controladas e coligadas.***

*Naturalmente, podem-se obter receitas no exterior **além** das decorrentes de lucros de sucursais e filiais e resultados de participação societária de controladas e coligadas.*

*Trata-se do escopo do § 6º, ao predicar que os resultados obtidos por essas sucursais, filiais, controladas e coligadas, por meio da participação em outra pessoa jurídica, cujo vínculo seja de qualquer natureza, também devem ser considerados para efeitos de tributação.*

*Percebe-se, portanto, procedimentos diferentes, para resultados auferidos por (1º caso) filiais, sucursais e investimentos de participação societária na condição de controladas e coligadas, e (2º caso) todos os outros.*

*No primeiro caso, o art. 25, § 2º, inciso II, dispõe que (a) os lucros das controladas no exterior (diretas ou indiretas), serão adicionados ao lucro líquido da*

**controladora no Brasil, (b) os lucros da coligadas serão adicionados ao lucro da investidora, e (c) os lucros das filiais e sucursais sejam adicionados ao lucro líquido da matriz no Brasil, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores.**

Portanto, preciso o entendimento de que, mesmo os lucros das controladas indiretas devem ser adicionados ao lucro da controladora no Brasil.

No segundo caso, fala-se em **consolidação, no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada**, dos resultados auferidos mediante participações societárias de qualquer tipo, ou seja, referem-se a todos os outros resultados que não digam respeito aos lucros de controladas ou coligadas decorrentes do MEP e aos lucros de filiais e sucursais.

Caso assim não se entenda, admitir-se-á a existência de dois comandos normativos sucessivos (§§ 5º e 6º) dispendo sobre condutas conflitantes (o primeiro determinando apuração individualizada para cada empresa, e o segundo determinando a consolidação dos resultados).

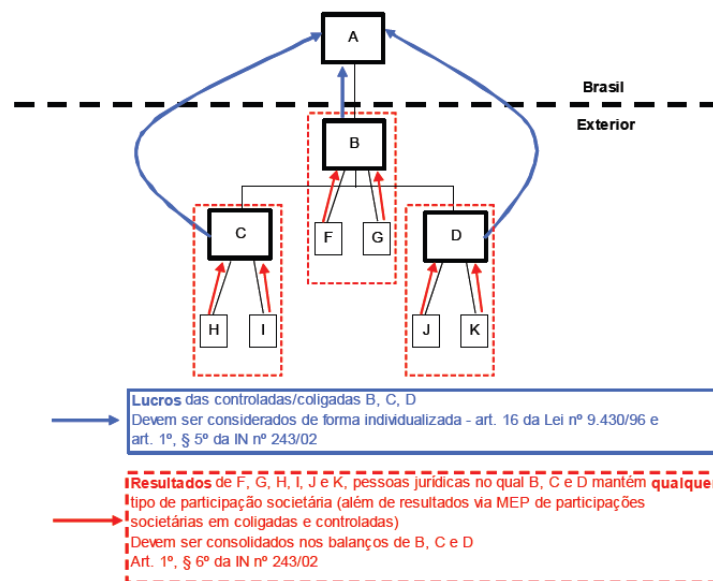
Como já dito, a seqüência dos §§ 1º a 6º determina o caminho para se apurar os

Primeiro, determina o procedimento a ser adotado para controladas e coligadas (§§ 1º a 5º), e depois, no § 6º, dispõe sobre a tributação residual (demais resultados das demais empresas com qualquer vínculo societário).

Tributa-se, portanto, no § 6º, **todo** o resto não abrangido pelo § 5º: **resultados auferido pelos demais investimentos e outras fontes de receitas, como, por exemplo, de natureza financeira.**

Trata o § 6º de materialidade independente, complementar, um plus, que excede e não se comunica com o previsto no § 5º.

Apresento o quadro a seguir para ilustrar o entendimento:



Nesse sentido, o art. 74, caput, da MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe sobre a tributação das controladas, tanto diretas quanto indiretas.

*Assim, em uma estrutura societária com várias ramificações, os lucros auferidos por controladas e coligadas devem ser apurados **individualmente**, ainda que haja duas ou mais empresas coligadas/controladas localizadas no mesmo país. E, na apuração do resultado de cada controlada/coligada, devem ser consolidados os resultados dos demais investimentos da correspondente empresa, independente da vinculação societária.*

*Portanto, na medida em que se tributa individualmente o lucro auferido no exterior de cada controlada/coligada direta ou indireta, a apuração dos lucros dessa controlada/coligada não pode incluir os resultados apurados via MEP dos seus investimentos. Das duas uma: ou se tributa individualmente o lucro auferido no exterior de cada controlada/coligada direta ou indireta, ou se consolida o resultado apurado via MEP das participações societárias das controladas/coligadas. Opção legislativa é clara pela apuração dos resultados de controladas ou coligadas individualizada, razão pela qual deve se afastar os resultados auferidos de investimentos destas controladas e coligadas por meio de equivalência patrimonial, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996 e do art. 1º, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da IN SRF nº 213, de 2002, sob pena de bitributação. Consigne-se que tal situação não é o caso dos presentes autos.*

*Por isso, no caso concreto, não há reparos ao procedimento fiscal. Tributo-se o lucro auferido pela controlada indireta RODEO DRIVE, considerando-se os resultados refletidos via MEP.*

Isso posto, adoto as mesmas razões de decidir para negar provimento ao recurso voluntário também nesse ponto.

#### Juros sobre multa

Por fim, no tocante aos juros sobre multa de ofício, entendo que se trata de tema de âmbito da fase não contenciosa, uma vez que não é objeto do lançamento, mas sim da atividade de cobrança, a qual não está submetida ao crivo deste colegiado. Por isso, dele não tomaria conhecimento.

Essa, porém, não tem sido a posição adotada por este colegiado que previamente tem decidido conhecer a questão. Assim, passo a enfrentá-la.

De início, vale reproduzir acórdão em que também se conheceu do assunto, no qual foram considerados devidos os juros:

**Número do Recurso:** [155344](#)

**Câmara:** PRIMEIRA CÂMARA

**Número do Processo:** 10845.000196/95-34

**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO

**Matéria:** IRPJ E OUTRO

**Recorrente:** PRÓPRIA S.A. ADMINISTRAÇÃO E IMÓVEIS (SUCEDIDA POR BRASCOR S.A. IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES)

**Recorrida/Interessado:** 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

**Data da Sessão:** 25/05/2007 00:00:00

**Relator:** Sandra Maria Faroni

**Decisão:** Acórdão 101-96177

**Resultado:** DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa: JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO- No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a Selic.

Assim tem se inclinado a jurisprudência deste Conselho e com ela me alinho.

Dois artigos da Lei nº 9.430/96 conduzem-me a essa posição e abaixo os transcrevo:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

(...)

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...)

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

É importante notar que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos. Tal dispositivo, combinado com o art. 43 (onde se prevê a multa isolada ou acompanhada de tributo) e seu parágrafo único, leva-nos à conclusão de que os juros de mora devem incidir sobre a multa de ofício, após o seu vencimento.

Processo n.º 16643.720051/2013-59  
Acórdão n.º **1401-002.406**

**S1-C4T1**  
Fl. 1.453

---

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de afastar da autuação os lucros das coligadas YGUAZU, residente no Paraguai, e de CIMPOR, residente em Portugal.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes