



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720382/2021-32</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.055 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VALES.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. ACORDO INTERNACIONAL COM CINGAPURA. COMPATIBILIDADE. LIMITAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DE RESIDENTE

É compatível a aplicação do art 77 da Lei 12.973/14 com a celebração do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Cingapura Para Evitar a Dupla Tributação dos Lucros do Transporte Aéreo e Marítimo Internacional, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito. O que se tributa no Brasil são os lucros auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2016

TRATADOS INTERNACIONAIS. LEGISLAÇÃO BRASILEIRA. PREVALÊNCIA.

Somente têm prevalência à legislação tributária interna aqueles celebrados pelo Presidente da República, referendado pelo Congresso Nacional, nos termos do art. 84, Inciso VII, da CRFB/88. Os acordos internacionais celebrados sem essas características não têm o condão de revogar ou modificar a legislação tributária interna, nem as que se sobrevierem precisam observá-los.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2016

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. OUTROS FATOS. PERÍODOS DE APURAÇÃO DISTINTOS.

A mudança de critério jurídico supõe a adoção de uma posição interpretativa que a autoridade tributária entenda ser a mais adequada ao caso concreto, sem que as outras possíveis interpretações preteridas possam ser tidas como ilegais ou ilegítimas. Critério jurídico permite certa discricionariedade por parte da autoridade tributária, não se admitindo, nesta discricionariedade, interpretações que transbordem os limites impostos pelos normativos vigentes. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN, se a Fiscalização promove autuação baseada em fatos não considerados anteriormente, em períodos de apuração distintos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) não conhecer do recurso voluntário referente às alegações sobre a multa de 75%; i.ii) afastar a preliminar de nulidade; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos em sua integralidade, vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre labrudi Catunda** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre labrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano-calendário 2016, decorrentes de adições não computadas na apuração do lucro real referente ao ajuste de parcela equivalente aos lucros de controlada no exterior. Os valores dos créditos tributários lançados foram acrescidos de juros e multa de 75%.

Por bem retratar os fatos copio o Relatório do Acórdão n° 108-018.657, prolatado pela 5ª Turma da DRJ08 que julgou a impugnação apresentada:

Trata-se de impugnação em face de Autos de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls.2/9), no valor de R\$ 29.153.659,44 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 11/17), no valor de R\$ 10.495.414,81, resultado de procedimento fiscalizatório no Ano-Calendário de 2016, em virtude de infração por Adições Não Computadas Na Apuração do Lucro Real – TBU – Ajuste de parcela Equivalente Aos Lucros de Controlada no Exterior.

**TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DE PROCEDIMENTO FISCAL**

Os motivos e a fundamentação legal das exigências impugnadas encontram-se descritos nos próprios Autos de Infração, bem como, de forma mais detalhada, no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 19/32. Abaixo, reproduz-se o resumo do Termo:

No transcorrer do procedimento, foi constatada a ocorrência de infração à legislação tributária concernente ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). A fiscalizada, entidade controladora, deixou de computar na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada no exterior, a entidade "Vale Shipping Enterprise Pte. Ltd (NIF 201024958G) equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial.

De forma mais específica, foi identificado que a fiscalizada deixou de adicionar o valor equivalente aos lucros de sua controlada indireta Vale Shipping Enterprise Pte. Ltd (NIF 201024958G), relativo ao período correspondente ao ano-calendário de 2016. A não adição da parcela equivalente aos lucros auferidos pela controlada indireta foi justificada pela fiscalizada em razão da aplicação do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Cingapura Para Evitar a Dupla Tributação dos Lucros do Transporte Aéreo e Marítimo Internacional" publicado no DOU n.\* 248, sessão 1, de 28 de dezembro de 2013, pp. 160-161, tendo sido retificado para inclusão do cabeçalho, conforme publicado no DOU n\* 61, sessão 1, de 31 de março de 2014, p. 74.

Ocorre que o referido acordo não afasta a tributação da controladora brasileira, a fiscalizada Vale S.A, da parcela equivalente dos lucros auferidos pela controlada indireta Vale Shipping Enterprise Pte. Ltd, nos termos do art. 77 da Lei n\* 12.973, de 2014.

Ademais esclareça-se de plano que o referido acordo simplificado, conforme estatuído em seu preâmbulo, tem como fundamento o art. 30 do Decreto-Lei n\* 5.844, de 1943, base legal do então vigente art. 176 do Decreto n\* 3.000, de 1999, atualmente art. 187 do Decreto n\* 9.580, de 2018.

Ou seja, o acordo firmado entre os dois países tem aplicação específica concernente a reciprocidade de tratamento dos rendimentos produzidos por empresas de navegação estrangeira sediadas em cada um dos estados contratantes. No caso em comento o acordo prevê a isenção do imposto de renda para a empresa estrangeira de navegação que opere no Brasil, conferindo o mesmo tratamento para empresa brasileira que opere em Cingapura.

Não há como ser afastada, portanto, a aplicação do art. 77 da Lei n\* 12.973, de 2014, que prevê a tributação da empresa controladora brasileira, a fiscalizada, Vale S.A, em razão da parcela equivalente aos lucros auferidos pela sua controlada indireta, a Vale Shipping Enterprise Pte. Ltd.

(...)

2.1 O Brasil adota o Regime de Tributação em Bases Universais da renda da pessoa jurídica, desde 1996 com o advento da Lei n°. 9.249, de 1995. Tal tributação se faz mediante adição dos resultados auferidos a esse título no exterior ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, e à base de cálculo da CSLL. Em relação aos lucros auferidos no exterior, a Lei n°. 12.973, de 2014, alterou a aplicação do Regime de Tributação em Bases Universais para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil controladoras, e equiparadas a controladoras de empresas no exterior, bem como para aquelas coligadas a empresas no exterior. A Lei n° 12.973, de 2014, em seus artigos 76 a 92 trata da Tributação em Bases Universais.

2.2 A partir de 1º de janeiro de 2015, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto de renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A parcela do ajuste compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior. A investidora no Brasil deve computar na base de

cálculo do IRPJ e da CSLL a parcela positiva do ajuste de cada controlada, direta e indireta, de forma individualizada.

2.3 Nesse sentido, importa reproduzir o art. 76 e parte do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014 que se aplica ao caso desta fiscalização:

Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. (Vigência)

§ 1o Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2o A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

§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.

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil observado o disposto no art. 76.

§ 1o A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

2.4 A fiscalizada afastou a aplicação do art. 77 da Lei nº 12.973 de 2014, considerando a aplicação do Acordo Entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Cingapura Para Evitar a Dupla Tributação dos Lucros do Transporte Aéreo e Marítimo Internacional" publicado no DOU nº 248, sessão 1, de 28 de dezembro de 2013, pp. 160-

161, tendo sido retificado para inclusão do cabeçalho, conforme publicado no DOU nº 61, sessão 1, de 31 de março de 2014, p. 74.

2.5 Cabe transcrever aqui parte do texto do referido acordo para que se compreenda o alcance da regra de isenção:

## Artigo 2

### Definições

1 Os termos a seguir, mencionados neste Acordo, terão o significado abaixo definido, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente:

a) os termos "um Estado Contratante" e "o outro Estado Contratante" significam a República de Cingapura e a República Federativa do Brasil de acordo com o contexto; o termo "Estados Contratantes" refere-se à República de Cingapura e à República Federativa do Brasil;

b) o termo "imposto" significa o imposto cingapuriano ou o imposto brasileiro, de acordo com o contexto;

c) os termos "empresa de um Estado Contratante" e "empresa do outro Estado Contratante" significam, respectivamente, uma empresa operada por um residente de um Estado Contratante e uma empresa operada por um residente do outro Estado Contratante

d) o termo "tráfego aéreo ou marítimo internacional" significa qualquer transporte feito por aeronave ou embarcação operada por uma empresa de um Estado Contratante, exceto quando a aeronave ou embarcação for operada apenas entre localidades no outro Estado Contratante;

e) o termo "operação de aeronave ou embarcação" significa o transporte aéreo ou marítimo de pessoas, bagagem, animais, bens ou correio por uma empresa de um Estado Contratante, incluindo:

(i) a venda de bilhetes ou documentos similares para o referido transporte e o fornecimento de serviços conexos com tal transporte, quando o fornecimento desses serviços for incidental à operação da aeronave ou embarcação no tráfego internacional, quer para a própria empresa ou para qualquer outra empresa

(ii) o uso, manutenção ou aluguel de contêineres (incluindo trailers e equipamentos relativos ao transporte de contêineres) usados para o transporte de bens ou mercadorias, quando tal uso, manutenção ou aluguel for incidental à operação da aeronave ou embarcação no tráfego internacional;

(iii) o aluguel ou o leasing de aeronave ou embarcação sem tripulação, em que tal aluguel ou leasing, conforme o caso, seja incidental à operação da aeronave ou embarcação no tráfego internacional;

f) o termo "autoridade competente" significa:

a) no caso de Cingapura, o Ministro de Finanças ou seu representante autorizado;

b) no caso do Brasil, o Ministro da Fazenda, o Secretário da Receita Federal ou seus representantes autorizados.

g) o termo "residente de um Estado Contratante" significa qualquer pessoa (inclusive uma pessoa física, uma sociedade, qualquer pessoa jurídica ou qualquer entidade que seja tratada como pessoa jurídica para fins tributários e qualquer outro grupo de pessoas) que, sob as leis daquele Estado, ali esteja sujeita a imposto em razão de seu domicílio, residência, local de administração ou qualquer outro critério de natureza similar, e também inclui aquele Estado e qualquer subdivisão política, autoridade local ou uma pessoa jurídica sua criada ou autorizada por lei.

2. No que se refere à aplicação do Acordo em qualquer momento por um Estado Contratante, qualquer termo não definido no Acordo terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que naquele momento lhe for atribuído pela legislação daquele Estado para fins dos impostos abrangidos pelo Acordo, e qualquer significado de sua lei tributária prevalecerá sobre um significado atribuído ao termo por outras leis daquele Estado.

### Artigo 3

#### Eliminação da Dupla Tributação

1. Os lucros auferidos na operação de aeronave ou embarcação no tráfego aéreo ou marítimo internacional por uma empresa de um Estado Contratante serão isentos de impostos no outro Estado Contratante, independentemente da modalidade de cobrança.

2. Os lucros da alienação de uma aeronave ou embarcação operada no tráfego aéreo ou marítimo internacional por uma empresa de um Estado Contratante e de bens móveis relacionados à operação dessa aeronave ou embarcação serão isentos de imposto no outro Estado Contratante, independentemente da modalidade de cobrança.

3. As provisões dos parágrafos 1 e 2 deste Artigo se aplicarão aos lucros da participação em um "pool", empreendimento conjunto ou operadora de âmbito internacional.

2.6 Registre-se que de acordo com o art. 111, do CTN, devemos observar que a legislação tributária que outorgue isenção deve ser interpretada de forma literal:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III- dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, (grifei)

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

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (grifei)

2.8 O que o art. 3 do acordo estabelece, considerando o que está disposto no art. 2, alíneas c e g, é que os lucros auferidos na operação de embarcação no tráfego marítimo internacional por uma empresa de Cingapura serão isentos de impostos no Brasil. Ou seja, seu objetivo é conceder isenção do imposto de renda no Brasil para as empresas de Cingapura que realizam operações de transporte marítimo internacional no Brasil.<sup>5</sup> Esse objetivo está em consonância com a matriz legal constante do preâmbulo do acordo, regra antiga, prevista no art. 30 do Decreto-Lei 5.844, de 1943:

Art. 30 As companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea estarão isentas do imposto de renda, se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.

2.9 Ou seja, trata-se de uma regra de isenção, aplicada a determinada atividade (navegação marítima e aérea) lastreada na reciprocidade de tratamento entre dois estados. Empresa de Cingapura que opere a atividade de navegação marítima no Brasil estará isenta do imposto se, em Cingapura, empresa brasileira que também realize atividade de navegação marítima goze da mesma regra isentiva.

2.10 Portanto, essa regra de isenção não alcança os lucros e os rendimentos da fiscalizada- empresa controladora, sediada no Brasil. Dessa forma, ao contrário do entendimento manifestado pela fiscalizada não há base legal para que seja afastado o art. 77 da Lei n°. 12.973, de 2014: tributação da entidade controladora no país pela parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior relativa aos lucros por ela auferidos antes do imposto de renda.

**3 - INFRAÇÃO: FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO E A BASE DE CÁLCULO DA CSLL DA PARCELA RELATIVA AOS LUCROS DE ENTIDADE CONTROLADA NO EXTERIOR**

3.1 A fiscalizada deixou de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL parcela do ajuste do valor do investimento na controlada indireta, Vale Shipping Enterprise Pte, relativa ao lucro auferido antes do imposto de renda, infringindo o comando do art. 77 da Lei n°. 12.973, de 2014.

#### 4- BASE DE CÁLCULO

4.1 Os valores que compõem as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ora lançada de ofício, foram obtidos a partir dos documentos informados pelo própria fiscalizada em sua ECF e confirmados durante o procedimento fiscal nos documentos entregues e na escrituração contábil digital (ECD).

4.2 Com o presente lançamento, é adicionado de ofício às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 83.572.733,02, correspondente a parcela do ajuste do valor do investimento na Vale Shipping Enterprise Pte, relativo ao lucro por ela obtido antes do imposto. Desse valor foi abatido, para o IRPJ, o imposto pago em Cingapura no valor de R\$135,74.

4.3 A análise dos elementos constatados durante a fiscalização que levaram ao presente lançamento de ofício não resultou em evidências que caracterizassem as hipóteses descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502 de 1964. Assim, a multa a ser aplicada sobre o imposto e contribuição social calculados para o ano calendário de 2016 é de 75%, conforme disposto no art. 44,1 da Lei n° 9.430 de 1996.

#### IMPUGNAÇÃO

A impugnante foi cientificada dos lançamentos em 22/02/2021 (fls.35) e inconformada com tais exigências, interpôs sua Impugnação (fls.227/260), em 19/03/2021, alegando, em apertada, síntese, que:

##### II.1 - DA NULIDADE DA DECISÃO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO (...)

O aludido Termo de Verificação Fiscal, que acompanha os autos de infração, com a devida vênia, é confuso, contraditório, e omissivo em sua motivação.

(...)

Entretanto, o aludido TVF não apresentou qualquer motivo pelo qual deveria ser afastada, no caso, a regra específica de não tributação, com relação a qual se insere a hipótese dos autos para, ao invés, ser aplicada regra geral de tributação, prevista no art. 77, da Lei n° 12.973/2014.

É dizer, o fiscal faz constar de seu termo a existência de norma isentiva recíproca (entre Brasil e Cingapura), narra a situação da Impugnante e de sua controlada, que se enquadra perfeitamente na aludida norma, porém, sem qualquer justificativa, afirma que no caso deve haver tributação por IRPJ e CSLL.

Dúvidas não restam, nesse contexto, de que o auto de infração carece de motivação. Deveras, por que motivo deveria ser aplicado no caso o art. 77, da Lei n° 12.973/2014, em detrimento do Tratado Internacional contra Bitributação firmado entre Brasil e Cingapura? Em face da existência do aludido tratado, e da isenção estabelecida na legislação de Cingapura, por que deveria a Impugnante adicionar o valor equivalente aos lucros de sua

controlada indireta na base de cálculo do IRPJ e CSLL? São questões que a fiscalização ignora, lançando contra a Impugnante cobrança que contraria as próprias premissas descritas pela fiscalização em seu TVF.

Por tal motivo, o TVF é contraditório e omissivo em sua fundamentação. Ao não motivar, de forma explícita e congruente, a presente cobrança, o ato administrativo em questão traduz-se em cerceamento do direito da Impugnante à ampla defesa e ao contraditório, à medida que não é possível depreender os motivos da cobrança para refutá-los com propriedade.

II.1.2 - DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO (ART. 146 DO CTN). DA AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO DO ANO CALENDÁRIO 2012 EM SITUAÇÃO FÁTICO-JURÍDICA IDÊNTICA À PRESENTE. APLICAÇÃO CABÍVEL A FATOS GERADORES FUTUROS.

Durante o ano de 2019, a Impugnante foi fiscalizada para a apuração das regras de tributação em bases universais, referente ao ano-calendário de 2015. O TDPF lavrado foi o de número 0718500.2019.00027-2:

(...)

Registre-se que o procedimento fiscal em questão foi encerrado sem a lavratura de qualquer auto de infração referente a TBU, o que se comprova por intermédio do documento anexo (doc. 01 e 01-A).

Conforme restará cabalmente demonstrado na presente impugnação, a Impugnante adotou os mesmos critérios jurídicos para a apuração da TBU notadamente em relação à aplicação do Tratado de Cingapura.

Assim, indaga-se: como dois procedimentos de fiscalização, lavrados pela mesma Delegacia, com apurações realizadas pelos contribuintes com os mesmos parâmetros, poderiam chegar a conclusões distintas, sendo o primeiro encerrado sem a lavratura de qualquer auto relacionado ao objeto do presente processo e o segundo, com a lavratura do presente auto, em vultoso montante?

Há, nitidamente, ofensa ao artigo 146 do CTN — mudança de critério jurídico — sendo que este dispositivo legal conduz ao princípio da proteção da confiança, tão propalado nas decisões de nossos tribunais, inclusive do CARF.

Registre-se ainda que, tendo sido esse novo entendimento introduzido pela autoridade administrativa, de ofício, apenas em 10.2020 (data de início da fiscalização que precedeu as autuações em referência), tem-se que essa modificação interpretativa somente poderá ser aplicável a fatos geradores posteriores a outubro de 2020, tal qual determina o art. 146 do CTN, uma vez que a mudança de critérios jurídicos somente tem validade para os fatos geradores futuros.

Dessa forma, diante da inequívoca afronta ao artigo 146 do CTN e ao princípio da confiança nele inculpido, os autos de infração devem ser declarados nulos de pleno direito.

#### II.2.1 - DA NÃO INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE OS LUCROS AUFERIDOS PELA CONTROLADA DA IMPUGNANTE NO EXTERIOR.

Nesse contexto, resta claro, da interpretação literal do art. 3o, do aludido Tratado, que os lucros auferidos na operação de embarcação no tráfego marítimo internacional por empresa (Vale Shipping Enterprise Pte Ltd) de um Estado Contratante (Cingapura) são isentos de impostos (IRPJ e CSLL) no outro estado contratante (Brasil).

Saliente-se que o acordo ressalva que se aplica a isenção "independentemente da modalidade de cobrança", o que reforça o fato de que a cobrança do imposto sobre o lucro da sociedade estrangeira realizada perante a sua controladora brasileira insere-se no âmbito do dispositivo.

(...)

Os dispositivos em questão conferem isenção dos tributos sobre a renda brasileiros para as companhias de navegação marítima ou aérea, desde que o País de sua nacionalidade confira o mesmo tratamento às empresas brasileiras. Nesse passo, o acordo em questão seria mero reconhecimento de que a República de Cingapura confere a isenção às empresas de navegação brasileiras, de modo que o mesmo deveria ser feito pelo Brasil relativamente às empresas daquele país.

(...)

É dizer, o fisco afirma que há isenção se empresa de Cingapura operar a atividade de navegação marítima no Brasil e vice e versa, mas em momento algum afirma ser esta a única hipótese para a configuração da isenção, tampouco assevera que, se a empresa de Cingapura não operasse no Brasil, não haveria isenção. Conforme visto anteriormente, o fisco não justifica o motivo de não ter aceitado a aplicação do Tratado, motivo pelo qual os autos de infração não foram devidamente fundamentados.

Portanto, a toda a evidência e ao contrário do que insinua o fisco, da análise literal do Tratado, nos termos dos arts. 96 e 111 do CTN, tem-se que os lucros auferidos na atividade de navegação pela controlada da Impugnante em Cingapura não podem ser tributados no Brasil. Simples assim.

Nessa conformidade, em face do regramento específico estabelecendo a não tributação recíproca entre Brasil e Cingapura, não há como se tributar a Impugnante evocando-se a regra genérica estabelecida nos arts. 76 e 77 da Lei nº 12.973, de 2014, conforme pretende o fisco.

Em outras palavras, no caso presente, a parcela do ajuste do valor do investimento na Vale Shipping Enterprise Pte Ltd, equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda NÃO deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da Impugnante.

## II.2 - DA PREVALÊNCIA DO TRATADO SOBRE OS ARTIGOS 76 E 77 DA LEI Nº 12.973/14

Mesmo após o advento da Lei 12.973/14, objeto da conversão da MP 627/13, que modificou a tributação em bases universais brasileira, segue inexorável a prevalência dos tratados sobre as normas internas de tributação.

(...)

Observa-se que a interpretação outorgada pelo DD. Fiscal é totalmente distorcida e afronta o disposto no artigo 27 da Convenção de Viena (recepcionada no ordenamento pátrio por intermédio do Decreto 7030/2009) que estabelece que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.

No entanto, foi exatamente o que ocorreu no caso em tela. Invocou-se o artigo 77 da Lei 12.973/14 para inadimplir as disposições constantes do tratado firmado entre Brasil e Cingapura que estabelece a isenção recíproca na situação verificada. Referido dispositivo convencional visa coibir a conduta de um Estado celebrar um tratado e depois, por meio de mera alteração em sua legislação interna, derogar ou ab-rogar as regras convencionadas externamente.

(...)

Portanto, devem prevalecer os tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil para bloquear a aplicação das regras de TBU relativamente às controladas residentes em países abrangidos por tratados.

A interpretação conforme a qual o tratado se aplica no caso da tributação da controlada indireta, por se tratar de situação envolvendo residente no Brasil (controladora indireta) e outro residente no país com o qual foi firmado o tratado (controlada indireta) é a única forma de não se fazer letra morta do tratado, de modo que atinja o seu efetivo objetivo e finalidade, em atenção ao art. 98, do CTN.

## II.3 - DA APLICABILIDADE DO TRATADO NO QUE TANGE À CSLL (...)

Ademais, aplicam-se à CSLL todas as regras referentes ao IRPJ, na forma do art. 57 da Lei 8.981/95, com redação determinada pela Lei 9.065/1995. Essa tem sido a tônica de alguns julgados no âmbito do CARF:

(...)

Agregue-se a isso o fato de que, em 21 de julho de 2015 foi editada a Medida Provisória 685/2015, posteriormente convertida na Lei 13.202/2015. O art. 11 desse diploma normativo pretendeu determinar a aplicabilidade da CSLL a todos os tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil, com eficácia retroativa. Ademais, o seu parágrafo único determinou que a mesma prescrição se aplica aos tratados firmados com base no art. 30 do DL 5.844/1943. Senão, veja-se:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

(...)

Assim, conclui-se que, rigorosamente, o art. 11 da Lei 13.202/15 determina a aplicabilidade de todos os tratados firmados pelo Brasil em relação à CSLL, com eficácia retroativa.

### III - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 75%

Como amplamente demonstrado pelas razões tecidas anteriormente, nenhum valor é devido pela Impugnante a título de tributo e, por conseguinte, nenhum valor de multa é devido.

Ainda que algum valor a título de multa fosse devido pela Impugnante — o que se admite tão somente para argumentar —, a multa imposta no caso em análise não deve prevalecer, dado seu elevado percentual, manifestamente confiscatório e desproporcional.

(...)

Diante disso, o percentual aplicado no presente caso é considerado exorbitante e descompassado com a realidade brasileira, configurando verdadeiro empecilho ao regular exercício das atividades pela Impugnante. Além disso, é desproporcional à capacidade contributiva, consagrando verdadeiro confisco no patrimônio dos contribuintes, notadamente quando se constata que a Impugnante atuou em consonância com o previsto no Tratado Brasil-Cingapura.

Agregue-se a isso o fato de que o próprio E. STF já decidiu, em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade, que a desproporção entre o tributo e sua consequência, a multa, evidencia seu caráter confiscatório, atentando contra o direito de propriedade do contribuinte. A ementa deste julgado assim preceitua:

(...)

Em síntese, não se pode admitir, que a atuação estatal não guarde coerência com os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, do direito de propriedade, do não-confisco, da capacidade contributiva. Sendo assim, quando uma imposição legal estiver em confronto com o disposto na Lei Suprema, como ocorre no caso em tela, pode - e deve - a Administração Pública deixar de aplicá-la.

Dessa forma, não deverá prevalecer a multa aplicada, por afrontar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, insculpidos no texto constitucional. Também não deve incidir multa sobre juros, tampouco devem prevalecer os critérios de juros e correção monetária empregados.

E finaliza sua impugnação requerendo a nulidade dos autos de infração, tendo em vista os supostos vícios que os acometem.

É o relatório.

A instância julgadora *a quo* considerou improcedente a impugnação apresentada prolatando as seguintes ementas:

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM EMPRESA CONTROLADA. INAPLICABILIDADE DA CONVENÇÃO FIRMADA ENTRE O BRASIL E CINGAPURA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. MATERIALIDADES DIVERSAS.

É procedente o lançamento incidente sobre o lucro auferido por empresa controlada sediada no exterior e disponibilizado, na forma prescrita na lei, à empresa controladora sediada no Brasil. Destarte, a convenção para evitar a dupla tributação da renda firmada entre o Brasil e Cingapura não é aplicável ao caso concreto, pois não se está tributando a empresa estrangeira, mas sim o ajuste do valor do investimento na controlada, que tem natureza de renda e é lançado em conta de resultado, robustecendo o lucro líquido da controladora.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS NORMAS PROCESSUAIS ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIAS. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DO ATO.

A admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteadado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. OUTROS FATOS. PERÍODOS DE APURAÇÃO DISTINTOS.

A mudança de critério jurídico supõe a adoção de uma posição interpretativa que a autoridade tributária entenda ser a mais adequada ao caso concreto, sem que as outras possíveis interpretações preteridas possam ser tidas como ilegais ou ilegítimas. Critério jurídico permite certa discricionariedade por parte da autoridade tributária, não se admitindo, nesta discricionariedade, interpretações que transbordem os limites impostos pelos normativos vigentes. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN, se a Fiscalização promove autuação baseada em fatos não considerados anteriormente, em períodos de apuração distintos.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE CONFISCO. VEDAÇÃO DE APRECIAÇÃO DE DIVERGÊNCIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL.

A aplicação da multa de ofício de 75% decorrente da configuração de falta de declaração e pagamento de tributo encontra previsão expressa na norma de regência.

Sob esta perspectiva, a alegação dirigida sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária avaliação de divergência de natureza estritamente constitucional acerca de norma tributária tipificadora de conduta infracional e da sanção fiscal correspondente, hipótese que não comporta juízo cognitivo no âmbito do órgão de julgamento na esfera administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016

DECORRÊNCIA.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a decisão proferida para esta espécie tributária.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 16/08/2021 (fl 398) e apresentou recurso voluntário (fls. 402/446) em 14/09/2021, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 400, trazendo, em síntese os mesmos argumentos que a sua impugnação.

## VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

### **Tempestividade e admissibilidade**

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### **Da preliminar de nulidade.**

Afirma, a recorrente, que o Acórdão recorrido deveria ser considerado nulo, pois teria fundamentado sua decisão sobre a preliminar de nulidade do auto de infração com base no art 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, do Processo Administrativo Fiscal (PAF), sem mencionar os requisitos estabelecidos no art 10 da mesma norma.

Assim decidiu a DRJ08 a respeito dessa preliminar, com destaques deste Relator:

Alega a impugnante que o Termo de Verificação Fiscal é “confuso, contraditório e omissivo em sua motivação”, sendo que como existe um Tratado para Evitar a Dupla tributação entre o Brasil e Cingapura, “por que deveria a Impugnante adicionar o valor equivalente aos lucros de sua controlada indireta na base de cálculo do IRPJ e CSL?”

Pois bem, de plano, não merece razão à impugnante no tocante aos argumentos que sugerem a pretensa atecnia da autoridade lançadora na adoção do procedimento de auditoria, detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 19/32), que culminou na determinação da respectiva infração tributária (Adições Não Computadas Na Apuração do Lucro Real – TBU – Ajuste de parcela Equivalente Aos Lucros de Controlada no Exterior).

Diversamente das assertivas trazidas na peça impugnatória, as autuações não contêm nenhum defeito que possa inquinar a validade do procedimento levado a efeito com pleno cumprimento dos requisitos disciplinados pela legislação tributária de regência, visto que os demonstrativos foram produzidos a partir das justificativas e provas acompanhadas das cartas-respostas das intimações endereçadas à impugnante.

Notadamente, portanto, promoveu-se a elaboração das inferências contidas nos autos de infração e pormenorizadas no Termo de Verificação Fiscal com as informações necessárias via descrição dos fatos implicadores da infração praticada pela impugnante e demonstração da origem e composição das exigências fiscais devidas.

O procedimento de fiscalização pautou-se em base argumentativa com vistas à evidenciação da prática ilícita tributária, inclusive se acautelando com a especificação dos fundamentos balizadores das razões para a feitura dos lançamentos de ofício e que serão examinados na discussão de mérito.

Sem embargo das inferências precedentes, saliente-se que os lançamentos foram levados a efeito por autoridade competente e plenamente vinculada, respeitado os procedimentos executados para comprovação e apuração da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária nos limites da ordem de colaboração da entidade percebidos no curso da fiscalização Ocorreu a apropriada identificação e qualificação do sujeito passivo da obrigação tributária em pleno cumprimento dos requisitos norteados no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional (CTN) combinado com o art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972.

Constata-se a estrita observância dos normativos atrelados ao objeto das autuações fiscais, incluindo-se a fundamentação legal atinente às infrações cometidas pela fiscalizada, a descrição dos fatos e a determinação da exigência fiscal instruída com demonstrativos resultantes das evidências firmadas pela autoridade tributária.

Por esta forma, tornou-se viável à impugnante ciência do conteúdo das autuações e das matérias infringidas conexas ao período-base, permitindo a oposição de impugnação que conduziu questões preliminares e de mérito, evidenciando que permitiu sua absoluta cognição acerca dos aspectos que nortearam as inferências da autuação fiscal, bem assim viabilizaram a entrega de peça impugnatória que demonstra perfeita interpretação do teor da infração tipificada.

Supletivamente, cumpre instar que o procedimento atendeu às disposições legais do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito, que delimitam as hipóteses de nulidade no plano do Processo Administrativo Fiscal:

“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”.

Em síntese:

(I) a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as respectivas peças impositivas, tendo sido lavradas rigorosamente nos termos da lei, no caso, o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), observando-se os requisitos essenciais do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972; e

(II) não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, os aludidos autos de infração, uma vez que não evidenciado cabalmente pela impugnante quaisquer imperfeições técnicas capazes de viciar os atos integrantes dos lançamentos de ofício.

Diante do exposto, rejeito as arguições que protestam a nulidade dos autos de infração, visto que inexistente qualquer vício capaz de trazer qualquer prejuízo à legitimidade formal de todos os seus atos.

Como se vê, pela parte destacada, a decisão da instância julgadora *a quo* fundamentou sua decisão, sobre inexistência de nulidade do auto de infração, no art 10 do PAF, em conjunto com o 142, do CTN, utilizando supletivamente, ainda, o art 59 do PAF.

Ainda, que houvesse ausência de fundamentação do Acórdão guerreado no art 10 do PAF, como argumenta a recorrente, este não seria motivo suficiente para anulá-lo, uma vez que a decisão trouxe todos os elementos para que a interessada pudesse contrapor a decisão, como de fato o fez.

O art 59 do PAF estabelece que somente podem ser considerados nulos as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não observo nenhuma das hipóteses, na realidade há uma discordância entre os fundamentos apresentados pela decisão recorrida e o seu entendimento sobre a nulidade de infração.

O que de fato a recorrente pugna, nesta preliminar, é uma nova apreciação sobre nulidade do auto de infração, entendendo que não foi demonstrado a descrição do fato nem a disposição legal infringida, nos termos do art 10, Incisos III e IV, do PAF:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local de verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

(...)

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável

Também afirma que não foi motivado, nos termos do art 50 da Lei 9.784/1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Não pode prosperar a pretensão da recorrente, isto porque o auto de infração veio acompanhado do TVF em que é apresentada toda motivação para o procedimento fiscal, que será discutida na apreciação do mérito, para sua lavratura.

A disposição legal infringida está bem clara no trecho do TVF abaixo copiado, com os grifos deste Relator:

De forma mais específica, foi identificado que a fiscalizada deixou de adicionar o valor equivalente aos lucros de sua controlada indireta Vale Shipping Enterprise Pte. Ltd (NIF 201024958G), relativo ao período correspondente ao ano-calendário de 2016. A não adição da parcela equivalente aos lucros auferidos pela controlada indireta foi justificada pela fiscalizada em razão da aplicação do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Cingapura Para Evitar a Dupla Tributação dos Lucros do Transporte Aéreo e Marítimo Internacional” publicado no DOU n.º 248, sessão 1, de 28 de dezembro de 2013, pp. 160-161, tendo sido retificado para inclusão do cabeçalho, conforme publicado no DOU n.º 61, sessão 1, de 31 de março de 2014, p. 74.

Ocorre que o referido acordo não afasta a tributação da controladora brasileira, a fiscalizada Vale S.A, da parcela equivalente dos lucros auferidos pela controlada indireta Vale Shipping Enterprise Pte. Ltd, nos termos do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014.

Ademais esdareça-se de plano que o referido acordo simplificado, conforme estatuído em seu preâmbulo, tem como fundamento o art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, base legal do então vigente art. 176 do Decreto nº 3.000, de 1999, atualmente art. 187 do Decreto nº 9.580, de 2018.

Ou seja, o acordo firmado entre os dois países tem aplicação específica concernente a reciprocidade de tratamento dos rendimentos produzidos por empresas de navegação estrangeira sediadas em cada um dos estados contratantes. No caso em comento o acordo prevê a isenção do imposto de renda para a empresa estrangeira de navegação que opere no Brasil, conferindo o mesmo tratamento para empresa brasileira que opere em Cingapura.

Não há como ser afastada, portanto, a aplicação do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, que prevê a tributação da empresa controladora brasileira, a fiscalizada, Vale S.A, em razão da parcela equivalente aos lucros auferidos pela sua controlada indireta, a Vale Shipping Enterprise Pte. Ltd.

Da leitura do trecho destacado é possível identificar de modo cristalino que o lançamento do crédito tributário se fundamentou no fato de a recorrente ter afastado a aplicação do art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, que prevê a tributação da empresa controladora brasileira razão da parcela equivalente aos lucros auferidos pela sua controlada indireta, em decorrência do da aplicação do “Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Cingapura Para Evitar a Dupla Tributação dos Lucros do Transporte Aéreo e Marítimo Internacional”. Esta, inclusive, é a controvérsia a ser dirimida e será apreciada ao longo deste voto.

### **Do mérito**

#### Da alteração do critério jurídico do lançamento

Afirma, a recorrente, neste ponto, que sofreu fiscalização no ano de 2019 referente à apuração das regras de tributação em bases universais do ano calendário de 2015. O procedimento fiscal teria sido finalizado sem a lavratura de auto de infração, relativo ao TBU. Em vista disso, a recorrente teria *adotado os mesmos critérios jurídicos para a apuração da TBU notadamente em relação à aplicação do Tratado de Cingapura.*

Entende que houve mudança de critério jurídico, nos termos do art 146 do CTN, pois: a) para o ano de 2015 não houve *a lavratura de qualquer auto de infração referente a TBU*; b) para o ano de 2016, a Recorrente foi fiscalizada sobre a mesma temática, a partir do mês de outubro de 2020, e houve a lavratura de *autos de infração impondo a adição, à base calculada do imposto sobre a renda, do montante referente à renda decorrente dos valores a título de “shipping” em Cingapura, país com o qual o Brasil mantém tratado específico para evitar a dupla tributação a esse título.*

Sobre este ponto assim decidiu a DRJ08, com os grifos deste Relator:

Alega a impugnante que, no ano de 2019, foi fiscalizada quanto às regras de TBU referente ao ano-calendário de 2015, no qual não houve a lavratura de nenhum auto de infração.

Agora, referente ao ano-calendário de 2016 (objeto do presente processo), utilizou exatamente os mesmos critérios jurídicos para a apuração da TBU em relação à aplicação do Acordo Brasil – Cingapura, tendo sido autuada; logo, entende que há ofensa ao artigo 146 do CTN, o qual preza por mudança de critério jurídico.

Pois bem, primeiramente, é de se destacar que o procedimento fiscalizatório do ano-calendário de 2015, detalhado no TDPF nº 0718500.2019.00027-2 (fls.1992/2038, do processo nº 16682.720914/2019-17), focou sobre operações da impugnante (Vale S.A.) e sua controlada Vale Internacional S.A (VISA), sediada na Suíça; e não em pertinência com a controlada Vale Shipping Enterprise Pte Lte, objeto do presente processo, sediada em Cingapura (ano-calendário 2016).

Aquele TDPF , teve por objeto apurar a regularidade da aplicação da legislação referente à tributação em bases universais – TBU – e mais precipuamente referente aos ajustes de preços de transferência (valores deduzidos a título de “custos de intermediação”), tendo sido lavrado Autos de Infração, uma vez que a impugnante não adicionou ao lucro líquido do período, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, o valor de ajuste decorrente da aplicação de métodos de preços de transferência sobre suas receitas de exportação para pessoa vinculada no exterior.

Observa-se que embora a impugnante entenda que se trate de uma mudança de critério jurídico, sendo, então, aplicável o art. 146, do CTN; entendo não ser esse o caso. Isso porque o citado artigo trata de alterações ocorridas nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Eis a redação do citado dispositivo:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (g.n.)

Esse artigo está inserido no Capítulo II (Constituição do Crédito Tributário), Seção I (Lançamento). O artigo 145 trata das hipóteses de alteração do lançamento e, na sequência, o art. 146 trata das situações relacionadas a eventual lançamento sobre fato gerador já submetido a lançamento anterior. É o contexto sistêmico em que se insere o comando.

Referente ao procedimento fiscalizatório do ano-calendário de 2015 (abordado no processo 16682.720914/2019-17, que trata da Vale S.A e Vale Internacional S.A),

não houve nenhum lançamento pertinente a aplicação da legislação referente à tributação em bases universais.

Assim, mesmo considerando que a ausência de lançamento naquele ano-calendário possa ser considerada como uma alteração de critério jurídico para o lançamento realizado no ano-calendário de 2016; a norma contida no art. 146 do CTN estabelece que, caso tenha havido lançamentos em exercícios anteriores a 2015, a administração tributária não poderia realizar um novo lançamento para aplicar esses novos critérios jurídicos introduzidos pelo ato normativo. Somente lançamentos referentes a exercícios posteriores a 2015 (como é o presente caso, já que os presentes autos de infração se reportam ao ano-calendário 2016) é que poderiam ser eventualmente revisados para aplicar os novos critérios. Esse é o mesmo entendimento adotado pela doutrina, conforme excerto seguinte, referente à análise do citado artigo.

A Autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo de ofício sob o argumento que a interpretação jurídica adotada não era correta, a melhor ou mais justa. Nem mesmo se os tribunais superiores do país firmarem orientação jurisprudencial em sentido diverso daquela que prevaleceu no lançamento, com o que se teria robustecido convicção da presença de erro de direito, poderá o agente fazendário modificar o ato para agravar a situação dos contribuintes. (Torres, Ricardo Lobo; Anulação Incentivos Fiscais - Efeitos no Tempo RD DT 121/127 outubro-05).

Desse modo, está claro, que o art. 146 do CTN restringe a modificação de critério jurídico adotado em lançamento realizado, sobre o mesmo fato gerador e contribuinte, o que ocorre quando a autoridade fiscal detecta erro na fundamentação do lançamento efetuado e efetua outro lançamento sobre os mesmos fatos geradores com nova fundamentação, acarretando um agravamento da situação do contribuinte.

Não é o que ocorreu no presente caso, onde não houve sequer lançamento no ano-calendário de 2015, referente a regular aplicação da legislação TBU; sendo que os lançamentos ocorridos no presente processo se reportam a período futuro (ano-calendário 2016), além de analisar relação com controlada diversa da que ocorreu no ano-calendário de 2015.

Ademais, na espécie, a impugnante não comprovou a prática reiterada das autoridades administrativas no sentido de ter alterado a aplicação da legislação tributária em bases universais em situações equivalentes às tratadas nesse processo. Simplesmente mencionou a ausência de lançamento em relação a fatos geradores anteriores (de outro processo e de uma outra controlada), o que, por óbvio, não caracteriza reiteração de prática conforme preceituado na norma.

Portanto, considerando que os lançamentos ora discutidos não foram precedidos, para os mesmos exercícios, por outro lançamento que se pretenda retificar, eles estão fora do escopo de aplicação do art. 146 do CTN. A situação fática não se

subsume à hipótese de incidência da norma. Não procede, por essa razão, as alegações de que o art. 146 do CTN afastaria a possibilidade dos lançamentos de ofício analisados.

A recorrente não trouxe nenhum outro argumento diferente do que foi apresentado no momento da entrega de sua impugnação, desta forma, por possuir o mesmo entendimento adoto como minhas as razões de decidir do Acórdão recorrido sobre este ponto.

Acrescento, ainda, o Acórdão nº 3401-005.943, do I. Conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares, que traz ainda mais esclarecimentos sobre o tema, os grifos não constam do original:

27. Sobre a interpretação deste dispositivo, bem esclarece Ricardo Lodi Ribeiro, em seu artigo "A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte", RDDT nº 145, Outubro/2007, pág. 99:

O dispositivo se refere à manutenção da interpretação administrativa da lei tributária que fixa um determinado entendimento favorável ao contribuinte, dentre os sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei. Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.

Embora o referido dispositivo legal se refira apenas irreversibilidade do lançamento já efetuado, a tutela da segurança do contribuinte não depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados, incluindo a concessão de isenção, anistia, remissão e moratória. Assim, a proteção se aplica também aos processos de consulta, aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.

28. Leandro Paulsen, por sua vez, em Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, pág. 1.086, leciona que:

O artigo 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.

29. Conforme se depreende a partir da lição destes eminentes juristas, o artigo sob análise tem por objetivo proteger o contribuinte contra alterações em uma mesma acusação fiscal, bem como contra a retroatividade de alterações normativas que possam agravar sua situação fiscal.

30. No que se refere ao lançamento, trata-se de uma vedação à alteração do fundamento legal de uma mesma acusação, ou seja, uma mudança na valoração jurídica dos fatos. É nesse sentido que deve ser compreendida a expressão "alteração de critérios jurídicos". No entender da doutrina e jurisprudência majoritários, veda a revisão do lançamento por "erro de direito", permitindo sua revisão apenas nos casos de "erro de fato", ou "erro formal".

31. Nesse sentido, a Súmula 227, de 24/11/1986, do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), recepcionada pelo STJ através do procedimento para o julgamento de recursos especiais repetitivos, como se vê na Ementa do REsp 1303543/RJ, Recurso Especial 2010/01708453, Relator(a) Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma do STJ. Data do Julgamento: 27/03/2012:

6. No caso concreto, o que se constata é que a autoridade administrativa reconheceu o fato gerador concreto para fins de incidência do ISSQN como sendo uma locação de bens móveis, embora, essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual; todavia, não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal, para dar outra qualificação jurídica aos fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento, pois isso afronta o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o da segurança jurídica. (...) 7. A Primeira Seção desta Corte encampou a Súmula 227/TFR, segundo a qual a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento: REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 22/02/2011, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC. 8. Se a Autoridade Fiscal enquadrando a atividade da recorrente como locação de bens móveis, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de validar o lançamento efetuado.

32. Eis o que consta do texto dessa Súmula:

Tributário. Revisão do lançamento. Inadmissibilidade. Mudança no critério jurídico. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.

33. Pela doutrina colacionada, onde se fala em "irreversibilidade do lançamento já efetuado", e "impossibilidade de retratação", bem como pela Súmula 227/TFR e pela jurisprudência acima apresentada, que abordam a questão da revisão de um lançamento já efetuado, conclui-se que não há qualquer vedação contra um lançamento tributário novo, referente a um fato gerador X, que possua uma interpretação dos fatos diferente daquela constante em lançamentos anteriores, contra os fatos geradores Y e Z.

34. O que não se permite é que a Autoridade Tributária, identificando um lançamento com fundamentação legal equivocada, tendo ocorrido um erro de direito, venha a alterar tal fundamento, substituindo-o por outro e acarretando, assim, um agravamento da situação do contribuinte naquela mesma autuação, referente ao mesmo fato gerador, sob o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente. No entanto, nada impede que, em futuros lançamentos, faça tal correção, mesmo para fatos geradores passados.

Está claro, pois, que o art. 146 do CTN restringe a modificação de critério jurídico adotado em lançamento realizado, sobre o mesmo fato gerador e contribuinte, o que ocorre quando a autoridade fiscal detecta erro na fundamentação do lançamento efetuado e efetua outro lançamento sobre os mesmos fatos geradores com nova fundamentação, acarretando um agravamento da situação do contribuinte.

Não é o que ocorreu no presente caso.

O contexto exposto pela defesa não traz lançamento realizado, não houve lançamento anterior que esteja sendo modificado por este. Também não estamos tratando do mesmo fato gerador, o paradigma adotado pelo impugnante reporta ao ano-calendário 2013, mas o lançamento ora em análise trata do ano-calendário 2017.

Assim, não há qualquer afronta ao artigo 146 do CTN.

Além desses bem precisos votos, acrescento, ainda, outras decisões prolatadas por este Colegiado a respeito deste tema trazendo este mesmo posicionamento:

Acórdão nº 1301-006.493, de 15 de agosto de 2023

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. OUTRO ANO-CALENDÁRIO. NOVAS GLOSAS. NÃO VERIFICAÇÃO.

A finalidade do art. 146 do CTN é conferir segurança jurídica ao contribuinte e não engessar a atividade de lançamento da Autoridade Fiscal. Assim, ao lavrar um auto de infração relativo a outro ano-calendário, glosando novas rubricas na apuração do IRPJ, a Autoridade Fiscal não está atribuindo um novo sentido a uma norma, de forma a violar o art. 146 do CTN, mas, sim, exercendo seu regular poder de fiscalização e lançamento.

Acórdão nº 1302-006.218, de 18 de outubro de 2022

NULIDADE. ARTIGO 146 DO CTN. MUDANÇA DE FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO. PERÍODOS FISCALIZADOS DISTINTOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade da autuação, por violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, quando a fiscalização adota fundamentos distintos dos que foram adotados em outro procedimento fiscal, que abrangia períodos anteriores aos fiscalizados.

Desta forma, não possui razão à recorrente nesta matéria.

Da isenção prevista no art 176 do RIR/99

Afirma, a recorrente, que o art 176, do RIR/99, vigente a época dos fatos, isenta do IRPJ as empresas estrangeiras de navegação marítima se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.

Cita em suas alegações que, de acordo com as normas vigentes em Cingapura, as empresas locais e estrangeiras são isentas de tributos sobre a renda. Traz a legislação do referido país, sem a devida tradução oficial. No entanto este fato não é imprescindível para o deslinde da matéria, como veremos a seguir.

O art 176, do RIR/99, estava assim redigido:

Art. 176. Estão isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 30).

Parágrafo único. A isenção de que trata este artigo alcança os rendimentos auferidos no tráfego internacional por empresas estrangeiras de transporte terrestre, desde que, no país de sua nacionalidade, tratamento idêntico seja dispensado às empresas brasileiras que tenham o mesmo objeto, observado o disposto no parágrafo único do art. 181 (Decreto-Lei nº 1.228, de 3 de julho de 1972, art. 1º).

Portanto, da leitura do referido artigo, é possível definir quais são os requisitos estabelecidos para que a pessoa jurídica tenha direito à isenção estabelecida neste artigo:

- 1 – A pessoa jurídica deverá ser estrangeira
- 2 – Deve ter como atividade principal a navegação marítima ou aérea
- 3 – As companhias brasileiras deverão ter o mesmo benefício no país de origem da empresa estrangeira.

A recorrente não apresenta pelo menos dois dos requisitos estabelecidos pela legislação acima mencionada para ter direito ao benefício da isenção do imposto de renda. Isto porque, a recorrente é uma empresa brasileira e sua atividade principal não é de navegação marítima nem aérea.

Ainda que a empresa controlada no exterior exerça esta atividade, não é possível utilizar a isenção que trata o art 176 do RIR/99 para sua controladora, pois a interpretação das normas que regem a outorga de isenção deve ser feita de maneira literal, nos termos do art 111, inciso II, do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

(...)

Assim, inaplicável o art 176, do RIR/99, tendo em vista o comando legal do CTN sobre a interpretação literal das leis que outorgam isenções, já que a empresa autuada não é companhia de transporte marítimo ou aéreo, tampouco está sediada em país estrangeiro.

Da incidência de IRPJ e CSLL sobre os lucros da controlada em país em que o Brasil possui tratado para evitar a dupla tributação

O imposto foi lavrado em virtude do não oferecimento à tributação, por parte da recorrente, os lucros auferidos por sua controlada, Vale Shipping Enterprise Pte Ltd (VISA), sediada em Cingapura.

A previsão legal está consubstanciada no art 77 da Lei 12.973/14:

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. (Vigência)

Entende a recorrente que mesmo após o advento da Lei 12.973/14, objeto da conversão da MP 627/13, *que modificou a tributação em bases universais brasileira, segue inexorável a prevalência dos tratados sobre as normas internas de tributação.*

Sobre os tratados internacionais a Constituição Federal em seu art. 84, Inciso VIII<sup>1</sup>, estabelece que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Por sua vez a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), nos termos do art. 98<sup>2</sup>, determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária brasileira.

Assim, da combinação destes dois artigos temos que apenas os tratados internacionais celebrados pelo Presidente da República, como representante da República Federativa do Brasil, referendados pelo Congresso Nacional, possuem a prerrogativa de modificar a legislação tributária nos termos do art. 98 do CTN.

No caso concreto, temos que, a época dos fatos, havia um acordo celebrado entre os governos dos dois países, Brasil e Cingapura, país sede da empresa controlada, cujo seus lucros não foram oferecidos à tributação. Este acordo foi publicado no DOU nº 248, sessão 1, de 28 de

<sup>1</sup>Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

(...)

<sup>2</sup>Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

dezembro de 2013, pp. 160-161 e foi assinado, como representante do governo brasileiro, o Secretário da Receita Federal, como podemos verificar no trecho abaixo destacado:

Em Testemunho do que, os abaixo-assinados, devidamente autorizados por seus respectivos Governos, assinaram este Acordo.

Este Acordo foi produzido em dois originais em Brasília, em 20 de dezembro de 2013, nas línguas portuguesa e inglesa, sendo ambos os textos igualmente autênticos. No caso de divergência de interpretação, o texto em inglês prevalecerá.

PELO GOVERNO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Secretário da Receita Federal

PELO GOVERNO DA REPÚBLICA DE CINGAPURA

SUMAYA BAQAVI

Encarregada de Negócios da Embaixada de Cingapura

Este acordo teve sua retificação publicada no DOU nº 61, sessão 1, de 31 de março de 2014, p. 74, nos seguintes termos:

SECRETARIA - GERAL DAS RELAÇÕES EXTERIORES

SUBSECRETARIA-GERAL

DAS COMUNIDADES BRASILEIRAS NO EXTERIOR

DEPARTAMENTO DE IMIGRAÇÃO E ASSUNTOS JURIDICOS

DIVISÃO DE ATOS INTERNACIONAIS RETIFICAÇÃO

No Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Cingapura para Evitar a Dupla Tributação dos Lucros do Transporte Aéreo e Marítimo Internacional, publicado no Diário Oficial da União (DOU) nº 248, de 23 de dezembro de 2013, Seção 1, pág. 160, inclua-se, por ter sido omitido, o seguinte cabeçalho:

O Ministério das Relações Exteriores, no uso de suas atribuições, resolve publicar o texto do acordo abaixo, informando que, à luz do artigo 30 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, tal como regulamentado pelo artigo 176 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, reconhece-se, reciprocamente, isenção específica do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) às companhias estrangeiras de navegação aérea e marítima relativamente aos lucros auferidos na operação no tráfego internacional, mediante a condição de tratamento recíproco às companhias brasileiras equivalentes.

Portanto, o acordo que foi celebrado entre o Brasil e Cingapura que a recorrente pretende que prevaleça sobre a legislação tributária, não pode ser entendido como àquele a que alude o art 98 do CTN.

Isto porque, o referido acordo foi celebrado pelo Secretário da RFB, referendado pelo Ministério das Relações Exteriores, nos termos da publicação no DOU nº 61, sessão 1, de 31 de março de 2014, p. 74. Não tendo sido celebrado pelo Presidente da República, tampouco referendado pelo Congresso Nacional, este acordo não possui o poder de modificar ou alterar a legislação tributária nos termos do art 98 do CTN.

Vale dizer que o referido acordo tem como objetivo apenas o reconhecimento de ambos os países da isenção de tributos às empresas brasileiras de navegação marítima em operações realizadas em Cingapura e da mesma maneira as empresas de navegação marítimas deste país em operações em território brasileiro.

No Brasil, este direito está estabelecido no art 176 do RIR/99 que, conforme já demonstrado alhures, a recorrente não preenche os requisitos para utilização deste benefício.

Neste sentido, para este caso, é perfeitamente aplicável o art 77 da Lei 12.973/14, em que determina que os lucros auferidos por empresa controlada no exterior deverão ser computados na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL, independente do teor do texto do acordo acima mencionado.

Vale dizer que, ainda que houvesse acordo internacional para evitar bitributação entre os dois países, já há o entendimento pela Receita Federal que a tributação dos lucros auferidos por empresas controladas sediadas no exterior não viola os tratados internacionais, é o que se depreende da leitura da ementa da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Embora ementa já definir a respeito da violação dos tratados internacionais, trago aqui os fundamentos que levaram a essa conclusão por parte da RFB:

Sobre a compatibilidade do art. 74 da MP nº 2.1587-35, de 2001, com as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação

23. Convém observar que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria, cumpre lembrar as disposições do art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

24. Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

25. As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

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

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

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no

outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

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

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

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

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

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

31. É importante destacar que no âmbito do judiciário, há decisão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região quanto à inexistência de conflito entre a norma tributária interna e os acordos para evitar dupla tributação. Reproduz-se abaixo a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP Nº 2.158-34/2001 e REEDIÇÕES.

1. O fundamento de validade da alteração introduzida pelo art. 74 da MP nº 2.158-34/2001 decorre da Lei Complementar nº 104/2001, que

acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, estabelecendo que, na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda. O fato de o art. 74 da MP remeter ao regulamento a forma como será executada a lei não acarreta violação ao princípio da legalidade.

2. Não há qualquer ofensa ao conceito de aquisição de renda eleito pela legislação supra transcrita, uma vez que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda, de modo que não há como sustentar que a apuração de lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora.

3. Na sistemática da Lei nº 6.404/76, o lucro da sociedade controlada já deveria ser registrado no balanço patrimonial da sociedade controladora (art. 248, III, alínea a-), chamado de método de equivalência patrimonial, método contábil utilizado na apuração dos lucros dos investimentos relevantes de coligadas ou controladas, cuja aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que realizem tais espécies de investimento.

4. Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.

5. A ADI 2.588-DF, em julgamento no STF discute a inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único da MP 2.158-35/2001 e do parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, este último acrescentado pela LC 104/00. O voto vista proferido pelo Ministro Nelson Jobim: aponta a gênese legal do regime tributário criado pela MP nº 2.158-35/2001 (que adota o regime contábil de competência, e não o de caixa); historia a substituição da regra de cobrança do IRPJ do sistema territorial para o sistema de tributação em bases universais (TBU), aperfeiçoado pela LC 104/2001, que permitiu à MP 2.158-34/01 estender às empresas coligadas e controladas tratamento idêntico ao que era dispensado às filiais e sucursais desde 1997; ressalta, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira; considera irrelevante a questão sobre o controle que a empresa brasileira exerça sobre estrangeira, em razão dos benefícios decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso no balanço.

6. Inexiste violação aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da OCDE, que dispõe: ·os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado-, uma vez que esta hipótese trata da competência tributária exclusiva do Estado onde estiver sediada empresa controlada quanto aos resultados por ela produzidos.

7. Na hipótese dos autos, a situação é diversa, ou seja, versa sobre a possibilidade de o Estado Brasileiro tributar o lucro auferido no exterior por empresa brasileira. Vale dizer, a União pode exigir o imposto de renda sobre os lucros que empresas brasileiras auferem no território nacional ou no exterior.

Mas não pode exigir imposto de renda sobre os resultados obtidos pela empresa controlada sediada no exterior. Destarte, a regra do tratado e o art. 98 do CTN são inaplicáveis ao caso.

8. Apelação conhecida e improvida.’ (grifei)

32. É importante destacar contudo que, quando um Estado Contratante opta por abrir mão de tributar o seu próprio residente, ele o faz expressamente nos acordos, como se verifica em algumas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, a exemplo dos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974.) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), em que foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos:

“ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

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

Com este mesmo entendimento trago algumas decisões do CARF, incluindo algumas da Câmara Superior:

Acórdão nº 9101-006.447

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

Ano-calendário: 2012

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO

BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Acórdão nº 9101-003.973

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Lançamento precedente.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Acórdão nº 9101-006.768

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

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Acórdão nº 1201-002.697

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVAÇÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO NÃO JULGADO DEFINITIVAMENTE. EFEITOS.

O único efeito decorrente das impugnações e recursos é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por consequência, as compensações efetuadas de ofício produzem seus efeitos até que uma decisão administrativa ou judicial as cancele.

Assim, como regra geral, o art 77 da Lei 12.973/14 não viola os acordos internacionais para evitar dupla tributação celebrados pelo Brasil.

Por fim, temos que somente em 7 de maio de 2018 foi celebrado acordo com Cingapura para evitar a bitributação com a publicação e internalizado na legislação brasileira com a publicação do Decreto nº 11.109/2022.

Sendo assim, a aplicação do art 77 da Lei 12.973/14 não traz como consequência qualquer violação ao acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre Brasil e Cingapura, não assistindo razão a recorrente nesta matéria.

#### Da aplicabilidade do tratado no que tange à CSLL

Da mesma forma que o IRPJ, a recorrente pretende que seja aplicado, no que se refere à CSLL, o tratado celebrado entre Brasil e Cingapura.

O mesmo termo legal prevê a inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros de controladas no exterior.

Assim, pelos mesmos motivos expostos alhures, não há violação ao referido acordo.

#### Da cobrança de multa no percentual de 75%

Alega a recorrente que a aplicação da multa de 75% fere os princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade, do direito de propriedade, do não-confisco, da capacidade contributiva.

A Súmula Carf nº 2 declara que o *CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

Sendo assim não conheço do recurso voluntário nessa parte.

### **Conclusão**

Sendo assim, por todo o exposto voto por: i) não conhecer do recurso voluntário referente às alegações sobre a multa de 75%; ii) na parte conhecida: ii.i) afastar a preliminar de nulidade, ii.ii) no mérito, negar-lhe provimento, mantendo o lançamento do crédito tributário em sua integralidade.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Iabrudi Catunda - Relator**

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

O ilustre relator apresentou voto de extrema qualidade o qual oportunizou debates de alto nível e admirável democracia tributária. No entanto, com todo respeito,

Trata-se cobranças de IRPJ e de CSLL sob a alegada ausência de consideração, na apuração do IRPJ e da CSLL, dos lucros auferidos pela Vale Shipping Enterprise Pte Ltd, empresa controlada sediada em Singapura, advindos da atividade de navegação internacional.

A Recorrente argumenta ser o caso de reconhecimento da existência de isenção recíproca.

Referida isenção teria como causa Tratado Internacional firmado entre o Governo da do Brasil e o Governo de Singapura para evitar a dupla tributação dos lucros do transporte aéreo e marítimo internacional, publicado no DOU nº 248, sessão 1, de 28 de dezembro de 2013, pp. 160-161.

A Recorrente alega que tal tratado afastaria a necessidade de pagamento dos tributos exigidos no auto de infração.

Entendo que vigorava à época dos fatos, o Tratado Internacional mencionado pela Recorrente. Referido Tratado dispõe em seu art. 3º **que:**

***“Os lucros auferidos na operação de embarcação no tráfego marítimo internacional por empresa (Vale Shipping Enterprise Pte Ltd) de um Estado Contratante (Singapura) são isentos de impostos (IRPJ e CSLL) no outro estado contratante (Brasil)”.***

Destarte, concordo com o argumento da Recorrente no sentido de que o acordo em questão seria um reconhecimento de que a República de Singapura confere a isenção às empresas

de navegação brasileiras, de modo que o mesmo deve ser feito pelo Brasil relativamente às empresas residentes naquele país.

Ademais, o art. 176, do RIR/99 está sintonizado com referido Tratado Internacional, **porque atribui isenção dos tributos sobre a renda brasileiros para as companhias de navegação marítima ou aérea, desde que o País de sua nacionalidade confira o mesmo tratamento às empresas brasileiras. Se não veja a redação do artigo 176:**

*Art. 176. Estão isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 30).*

*Decreto-Lei 5.844/1943: Art. 30 As companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea estarão isentas do imposto de renda, se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.*

Assim, tanto no Tratado como normas internas, no meu entendimento, isentam do imposto de renda a Controladora (Vale S/A), sediada no Brasil. Referido entendimento é fortalecido pelos artigos 96 e 111 do CTN, os quais nos remetem à conclusão no sentido de que os lucros auferidos na atividade de navegação pela controlada da Recorrente em Singapura não podem ser tributados no Brasil, se não veja:

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (...)*

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

***II - outorga de isenção;***

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (grifei)*

Ademais, o art. 98, do CTN, estabelece:

*Artigo 98 Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

Portanto, entendo que à época dos fatos vigorava o Tratado Internacional firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Singapura para evitar a dupla tributação dos lucros do transporte aéreo e marítimo internacional, publicado no DOU nº 248, sessão 1, de 28 de dezembro de 2013, pp. 160-161, tendo sido retificado para inclusão do cabeçalho, conforme publicação no DOU nº 61, sessão 1, de 31 de março de 2014, p. 74.

Entendo que o acordo acima mencionado reconheceu que a República de Singapura confere a isenção às empresas de navegação brasileiras, de modo que, na minha interpretação, o mesmo deveria ser feito pelo Brasil relativamente às empresas residentes naquele país.

Destarte, entendo ser possível a interpretação literal do art. 3º, do mencionado Tratado de Singapura, no sentido de que os lucros auferidos na operação de embarcação no tráfego marítimo internacional por empresa (Vale Shipping Enterprise Pte Ltd) de um Estado Contratante (Singapura) são isentos de imposto sobre o lucro (IRPJ) no outro estado contratante (Brasil).

O voto do i. Relator menciona que o referido tratado não pode prevalecer tendo em vista que não foi assinado pelo Presidente da República, mas apenas pelo Secretário da Receita Federal.

No entanto, entendo que se trata o diploma normativo de acordo firmado entre os dois países, com reciprocidade de tratamento.

Desta maneira, o referido acordo, assinado pelo Brasil representado pelo Secretário da RFB ainda que não tivesse seu status de “tratado” reconhecido, o que para mim não é a melhor interpretação, ainda assim se configura em norma de direito interno, com “status” de lei ordinária nos mesmos efeitos de um tratado internacional.

E no sentido, seria norma especial equivalente à norma geral de Tributação de Bases Universais dispostas nos artigos 76 e 77 da Lei 12.973/2014, de mesma hierarquia dentro do nosso ordenamento jurídico.

E, dessa forma, a norma especial prevalece sobre a geral nos termos do artigo 2º, parágrafo 2º da Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro.

Portanto, entendo que da análise literal do Tratado, nos termos dos artigos 96 e 111 do CTN, os lucros auferidos na atividade de navegação pela controlada da Recorrente em Singapura não podem ser tributados no Brasil e com isso os lucros auferidos não deveriam ser incluídos na base de cálculo do Imposto de Renda.

Registra-se ainda foi publicado, em 29 de junho de 2022, o Decreto nº 11.109, de 29 de junho de 2022, que promulga o Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Singapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda, firmados em Singapura, em 7 de maio de 2018. Ou seja, o entendimento acima foi ratificado.

Com isso entendo que não seria possível tributar a Recorrente por meio da regra genérica estabelecida nos artigos 76 e 77 da Lei nº 12.973, de 2014 porque, dentre outros aspectos, significaria afrontar o artigo 27 da Convenção de Viena (recepcionada pelo Decreto 7030/2009) que estabelece que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.

Todavia, a fiscalização aplicou o artigo 77 da Lei 12.973/14 para afastar as disposições constantes do tratado firmado entre Brasil e Singapura que estabelece a isenção recíproca.

Com relação a Convenção de Viena, o Ministro Gilmar Mendes ao julgar o RE 460.320, esclareceu o ponto acima mencionado da seguinte maneira:

*“Importante deixar claro, também, que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado brasileiro o descumprimento unilateral de acordo internacional, vai de encontro aos princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, a qual, em seu art. 27, determina que **nenhum Estado pactuante “pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”**”.*

Conforme mencionado, entendo que estamos diante de um tratado internacional e, por isso, seria necessário aplicar o art. 98, do CTN. Mesmo após a publicação da Lei 12.973/14, que modificou a tributação em bases universais brasileira, entendo que prevalece a disposição de tratados sobre as normas internas de tributação.

Por outro lado, com todo respeito, entendo que a interpretação do ilustre Relator, em seu voto, acerca do disposto no artigo 176 do RIR em relação ao caso ora em análise não reflete o conteúdo, sentido e alcance do referido dispositivo normativo, que traduz a previsão veiculada no Decreto-lei 5844/1943. Isto porque aponta mencionado dispositivo que estão isentas do imposto as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea **se**, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa.

Consequentemente, entendo que o espírito da norma seria de fortalecer a aliança comercial entre países, bem como estabelecer a não tributação da renda oriunda das atividades de navegação, no caso aqui da Vale Shipping Enterprise Ltd.

O debate na sessão de julgamento foi no sentido de que a isenção não abrangeria as receitas de maneira geral.

No entanto, referido enunciado prescritivo foi introduzido em nosso ordenamento jurídico antes da lei de tributação em bases universais (Lei 12.973/14).

Isso significa que se na regra geral de tributação de tributação em bases universais após 2014 os lucros das controladas e coligadas devem ser considerados na controladora, não se pode olvidar da regra que impede essa tributação por intermédio de expressa isenção em momento anterior.

Ora, a renda da Vale Shipping Enterprise, decorrente da sua atividade de navegação, não pode conformar a base de cálculo do imposto sobre a renda da sua controladora no Brasil.

Ocorre que o ilustre relator, ao interpretar os três requisitos apontados no artigo 176 do RIR, entendeu que a Recorrente não cumpre dois deles quais sejam:

- (i) não se configura como pessoa estrangeira;
- (ii) não comprova a atividade principal como sendo de navegação.

Ocorre que, no meu entendimento, estamos diante de uma companhia estrangeira (Vale Shipping Enterprise) e de seus lucros que apenas por uma imposição da legislação se determina que devem estar consolidados nos lucros de sua controladora.

Isso não significa descaracterizar: (i) que se trata da atividade empresa estrangeira, com atividade no Brasil; (ii) que está sujeita a isenção de seus lucros. O objetivo do art. 176 do RIR foi justamente de isentar o lucro da empresa estrangeira de navegação da tributação de imposto de renda no Brasil, não importando o método que a legislação pátria adote para tributar este lucro (no caso, a Tributação em Bases Universais).

Ademais, entendo também o dispositivo mencionado não especifica que a atividade principal deverá ser a navegação e sim que deverá ter atividades de navegação, o que é cumprido pela ora Recorrente.

Por derradeiro, o terceiro requisito do artigo 176 do RIR, qual seja, reciprocidade, foi reconhecido como cumprido pelo ilustre Relator.

Destarte, entendo que os três requisitos impostos pelo artigo 176 do RIR foram atendidos.

Interessante observar ainda que o CARF já reconheceu que a reciprocidade de tratamento internacional prevista no artigo 176 do RIR/99 dispensa a necessidade de tratado ou acordo internacional, conforme decisão abaixo transcrita:

*“Acórdão nº 1402-002.900*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2012 ISENÇÃO. COMPANHIAS ESTRANGEIRAS DE NAVEGAÇÃO AÉREA. RECIPROCIDADE INTERNACIONAL. NORMA DE DIREITO INTERNO. PRESCINDIBILIDADE DE ACORDO OU TRATADO. PLENA VALIDADE E VIGÊNCIA.*

**A dispensa do pagamento de IRPJ pelas companhias estrangeiras de navegação aérea por meio de isenção está prevista no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43 (art. 176, caput, RIR/99), denotando tratar-se de renúncia prevista em regra de Direito doméstico, sendo desnecessária a existência de acordo ou tratado para sua validade, vigência e aplicação, assim como qualquer medida de internalização.**

**O requisito legal para a fruição de tal isenção é a existência de reciprocidade na desoneração da tributação da renda percebida pelas companhias brasileiras de navegação aérea no país de origem da empresa estrangeira, que desempenha a mesma atividade no Brasil.**

*Em relação ao Panamá, a troca de Notas Diplomáticas, efetuada pelo Ministério de las Relaciones Exteriores e a Embaixada do Brasil entre 1994 e 1995, comprova e confirma a existência de reciprocidade entre os países no tratamento tributário das companhias aéreas, inclusive revestindo-se de acordo simplificado.*

*ISENÇÃO. COMPANHIAS ESTRANGEIRAS DE NAVEGAÇÃO AÉREA. EFEITOS TEMPORAIS. RECONHECIMENTO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. RETROATIVIDADE. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESDE A EXISTÊNCIA DE RECIPROCIDADE. PREVISÃO OBJETIVA E EXPRESSA NA LEGISLAÇÃO.*

*A isenção das companhias estrangeiras de navegação aérea está sujeita apenas ao reconhecimento pela Receita Federal do Brasil (em contraposição a natureza constitutiva da concessão ou da efetivação) **e alcança os rendimentos obtidos a partir da existência da reciprocidade internacional de desoneração tributária, independentemente do momento***

*do pronunciamento do órgão fiscalizador, como expressamente disposto no parágrafo único do art. 181 do RIR/99 e no art. 104 da IN nº 267/2002.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2012 ISENÇÃO. APLICAÇÃO À CSLL POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO NORMATIVA. IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO NO LANÇAMENTO. CANCELAMENTO DO CRÉDITO. O parágrafo único do art. 11 da Lei nº 13.202/15, expressa e retroativamente, estende à CSLL a isenção de IRPJ prevista no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43. Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que ausentes arguições específicas e elementos de prova distintos.”*

De fato, a dispensa do pagamento de IRPJ pelas companhias estrangeiras de navegação por meio de isenção está prevista no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844/43 (art. 176, caput, RIR/99), denotando tratar-se de renúncia prevista em regra de Direito doméstico, sendo desnecessária a existência de acordo ou tratado para sua validade, vigência e aplicação, assim como qualquer medida de internalização.

O requisito legal para a fruição de tal isenção é a existência de reciprocidade na desoneração da tributação da renda percebida pelas companhias brasileiras de navegação no país de origem da empresa estrangeira, que desempenha a mesma atividade no Brasil. Com todo respeito, essa é a interpretação necessária.

Portanto, voto no sentido de ser dado provimento ao Recurso da Recorrente.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni, Relator**