



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721015/2019-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-007.009 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2024
Recorrente OCYAN S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS. FATOS ANTERIORES À LEI 12973/2014. POSSIBILIDADE.

Os lucros e prejuízos auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, poderão ser consolidados no balanço dessa controlada para efeito de determinação do lucro real da beneficiária no Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade do lançamento, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado pela OCYAN S.A. (antiga ODEBRECHT OLEO E GAS S/A), em face do Acórdão 01-37.809 - 5ª Turma da DRJ/BEL, sessão de 30 de março de 2020 (fls 2499/2524) que considerou improcedente a impugnação da ora recorrente, mantendo íntegros os lançamentos de IRPJ e CSLL sobre resultados auferidos no

exterior por meio de filiais, sucursais, controladas diretas e indiretas, e coligadas no período de 2014, ficando assim ementada a Decisão:

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

Ano-calendário: 2014

MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. DISPONIBILIZAÇÃO PARA CONTROLADA NO BRASIL. JULGAMENTO DA ADI Nº 2.588.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Nos autos da Declaração Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588, decidiu o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, julgar constitucional o artigo 74 da MP 2.158, de 2001, no que concerne às empresas controladas situadas em países considerados “paraísos fiscais” e a inconstitucional no que toca às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS ENTRE BRASIL-ÁUSTRIA E BRASIL-HOLANDA.

A aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois (I) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; (II) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e (III) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. PREVISÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

Para efeito de compensação do imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. A pessoa jurídica fica dispensada dessa obrigação quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS NO EXTERIOR. SOMENTE COM A DEVIDA COMPROVAÇÃO.

Os prejuízos acumulados no exterior de anos anteriores somente são passíveis de compensação quando acompanhados com a devida documentação comprobatória.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

CITAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA OU DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia *erga omnes*, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos demais lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Por bem descrever os fatos, adota-se integralmente o relatório da DRJ/BEL:

“O presente procedimento fiscal, respaldado pelo MPF nº 07.1.85-2019- 00023 foi instaurado a fim de verificar o cumprimento da legislação tributária relativa aos resultados auferidos no exterior por meio de filiais, sucursais, controladas diretas e indiretas, e coligadas no período de 2014 e 2015. Entretanto, o presente processo consta apenas lançamento de ofício do crédito tributário relativos ao ano-calendário de 2014.

Foram verificados os resultados das controladas diretas: APICATUS HOLDING GmbH (localizada na Áustria) e da ODEBRECHT OIL SERVICES LTD. (localizada na Ilhas Cayman). A APICATUS HOLDING GmbH apresentou um lucro de EUR 3.461.022,30, porém este não foi considerado, haja vista que o mesmo deveu-se essencialmente aos rendimentos de sua participação na controlada indireta Odebrecht Oil & Gas GmbH no valor de EUR 3.488.389,00, também sujeitas à tributação cujos resultados foram levados em consideração no presente lançamento. Sendo assim, perfaz um prejuízo próprio de EUR 27.365,66;

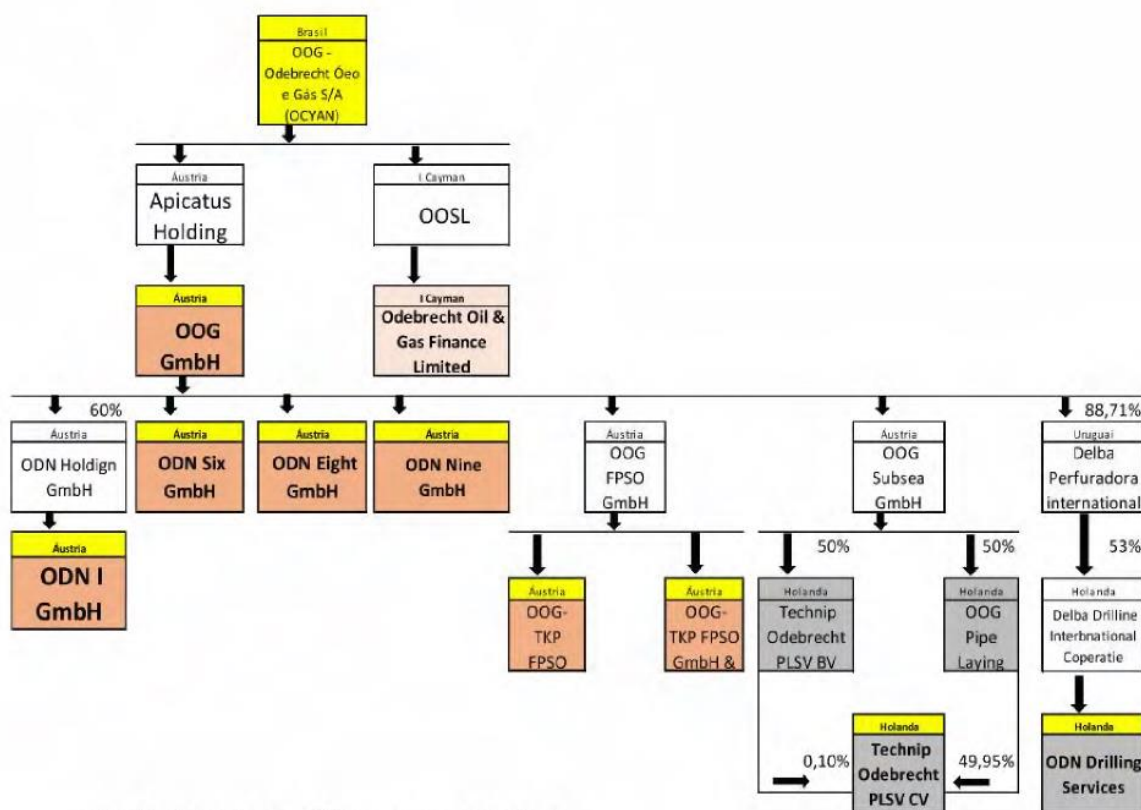
Com relação a ODEBRECHT OIL SERVICES LTD, foram apurados prejuízos de EUR 203.477,02, de forma que seus resultados não foram levados em consideração no presente lançamento.

Contudo, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 2.282 a 2.324) que é parte integrante do auto de infração, o fato das controladas diretas da fiscalizada terem apresentado prejuízo no período objeto da fiscalização em nada afasta a necessidade de se adicionar, ao lucro líquido da OCYAN, os lucros que auferiu no exterior por meio de suas controladas indiretas, a fim de se determinar o Lucro Real e a base cálculo da CSLL no período em questão.

Segundo descrito no TVF, o cômputo dos lucros auferidos no exterior por meio das controladas indiretas da fiscalizada se dá independentemente de seu reconhecimento pelo Método da Equivalência Patrimonial nas controladas diretas, ou do recebimento de dividendos por partes destas, quando avaliarem seus investimentos pelo Método do Custo de Aquisição.

Conforme demonstrado no TVF, na medida em que foram tributados os lucros auferidos por meio das controladas indiretas, para efeito de tributação dos lucros auferidos por meio das suas respectivas controladoras, foram retiradas da Demonstração do Resultado do Exercício destas, as Receitas de Dividendos provenientes do lucro daquelas, a fim de evitar a dupla tributação, restando o lucro tributável.

A Autoridade Fiscal considerou, para efeito de cômputo no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil (FISCALIZADA), o lucro líquido contábil de todas as suas controladas indiretas (proporcionalmente à participação no capital social de cada uma delas, conforme organograma resumido abaixo), apurado antes dos tributos incidentes sobre a renda, e em conformidade com a Demonstração do Resultado do Exercício apresentada no país de origem.



Os eventuais prejuízos acumulados no exterior passíveis de compensação informados pela contribuinte, segundo informações da fiscalização, não interferiram no lançamento, haja vista que a fiscalizada, embora tenha informado os prejuízos acumulados até 2013, não comprovou as informações prestadas com a devida documentação comprobatória. Portanto, não foi constatado prejuízo acumulado a ser compensado.

Por fim, a fiscalização elaborou a tabela abaixo apresentando o lucro tributável no calendário 2014 de cada uma das controladas/coligadas da FISCALIZADA na moeda local e a respectiva conversão para Reais. Foram utilizadas as taxas de câmbio de venda (Banco Central) da moeda correspondente a cada empresa em 31/12/2014, a saber: Euro - 3,2270 e Dólar - 2,6562.

Razão Social	País sede (moeda)	Lucro tributável (1)	Taxa de Conversão (2)	Lucro tributável, convertido em Reais (3) = (1) x (2)
Odebrecht Oil & Gas GmbH	Áustria (euro)	1.809.169,76	3,2270	5.838.190,82
Odebrecht Drilling Norbe Six GmbH	Áustria (euro)	4.249.567,30	3,2270	13.713.353,68
Odebrecht Drilling Norbe Eight GmbH	Áustria (euro)	23.678.324,77	3,2270	76.409.954,03
Odebrecht Drilling Norbe Nine GmbH	Áustria (euro)	24.450.322,61	3,2270	78.901.191,06
ODN I GmbH	Áustria (euro)	13.571.074,05	3,2270	43.793.855,96
OOG TKP FPSO GmbH	Áustria (euro)	41.428,59	3,2270	133.690,06
OOG TKP FPSO GmbH & Co KG	Áustria (euro)	16.889.422,22	3,2270	54.502.165,50
Odebrecht Oil & Gas Finnace Ltd	Ilhas Cayman (dolar)	4.270.710,00	2,6562	11.343.859,90
Odebrecht Drilling NORbe VII/IX	Ilhas Cayman (dolar)	23.809,00	2,6562	63.241,47
OOG Pipe Laying BV	Holanda (euro)	1.517.030,64	3,2270	4.895.457,86
Techip Odebrecht PLSV CV	Holanda (euro)	1.482.253,27	3,2270	4.783.231,31
ODN Drilling Services BV	Holanda (euro)	21.478,46	3,2270	69.310,98
Total				294.447.502,63

Por fim, a Autoridade Fiscal, para efeito de lançamento do crédito tributário, relativamente ao IRPJ e a CSLL devidos e não declarados, adicionou ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo dos tributos citados, os valores correspondentes aos lucros auferidos pela OCYAN S.A., por meio de suas controladas indiretas no exterior no valor total de 294.447.502,63 (duzentos e noventa e quatro milhões quatrocentos e quarenta e sete mil quinhentos e dois reais e sessenta e três centavos).

Cientificado em 17 de dezembro de 2019, o contribuinte apresentou, tempestivamente, sua impugnação no dia 16 de janeiro de 2020, alegando, resumidamente, que:

- o STF, no julgamento da ADI 2.588 concluiu ser inconstitucional, com efeitos *erga omnes*, a tributação automática dos lucros de coligadas no exterior, domiciliadas fora de paraísos fiscais, pelo que os lucros das coligadas identificadas no TVF não poderiam jamais ser submetidos à tributação automática prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/01;

- o auto de infração tributou duplamente os lucros da TOP CV ODEBRECHT PLSV CV (TOP CV) TOP CV ao lançar o IRPJ e a CSLL também sobre os resultados de equivalência refletidos no balanço de OOG PIPE LAYING, situada no degrau superior da cadeia vertical de controle, configurando verdadeira dupla tributação e *bis in idem* dos mesmos lucros;

- a autuação jamais poderia incidir sobre os lucros de controladas estrangeiras, consolidados ao nível de APICATUS, eis que tais lucros se encontram protegidos pelas disposições dos artigos 7º e 23 do tratado contra dupla tributação celebrado entre Brasil e Áustria que impedem a tributação antecipada de lucros estrangeiros não distribuídos;

- a interpretação conferida pelo auto de infração e pela a Solução de Consulta COSIT nº 18/13, utilizada como fundamento, viola o art. 7º do tratado (Decreto nº 78.107/1976), cuja letra, contexto histórico e finalidade confirmam tratar-se de regra que atribui à Áustria competência exclusiva para tributar os lucros de empresa, com personalidade jurídica própria, domiciliada naquele país, impedindo, por consequência, a tributação antecipada, pelo Brasil, de lucros austríacos não distribuídos das empresas em que APICATUS participa;

- jurisprudência do STJ no Resp. nº 1.325.709/RJ (que reverteu a decisão do TRF2 que serviu de base para a SC nº 18/13) confirma a antinomia entre o art. 7º dos tratados contra a dupla tributação e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e o art. 25 da Lei nº 9.249/95, reafirmando a impossibilidade nestes casos de o Brasil tributar os lucros de controladas no exterior;

- o tratado com a Áustria também prevê em seu artigo 23 a isenção de dividendos, logo, se o Brasil não pode tributar os lucros de controladas austríacas quando distribuídos, com ainda maior razão não poderá tributá-los antecipadamente, antes da distribuição, pois esta tributação tornaria inócuo e ineficaz o art. 23, burlando o tratado e violando os princípios da boa-fé e finalidade da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, promulgada pelo Decreto nº 7.030/2009;

- ainda que se admitisse possível a tributação isolada autônoma dos lucros das controladas indiretas antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, *per saltum* de APICATUS, como pretende o auto de infração, os lucros destas controladas estariam igualmente protegidos pelas disposições do artigo 7º dos tratados contra dupla tributação com a Áustria e a Holanda, conforme o caso;

- a fiscalização não procedeu à compensação dos prejuízos acumulados constantes das demonstrações financeiras de exercícios anteriores e não descontou o valor do imposto pago no exterior, resultando em tributação do patrimônio, ofensiva ao art. 43 do CTN e ao § 5º do art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.249/95.

Por fim, o contribuinte requer que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, devendo ser observadas as disposições dos tratados internacionais aqui indicadas; protestando pela apresentação posterior de novos documentos, bem como, provas, alegações para a perfeita elucidação dos fatos, inclusive perícia, vistoria, diligências e quaisquer outras provas necessárias ao mais amplo esclarecimento do presente processo administrativo.”

Em sua peça recursal a Recorrente repisa os argumentos trazidos na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Relator.

ADMISSIBILIDADE

A Recorrente tomou ciência da Decisão ora recorrida em 18/05/2020 (fls.2532), protocolando sua peça recursal em 18/06/2020 (fls 2534). Portanto, tempestivo o Recurso Voluntário e atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR

A) DA TRIBUTAÇÃO CONSOLIDADA DOS LUCROS DE CONTROLADAS E COLIGADAS INDIRETAS – IN SRF 213/2002. ANTES DA LEI 12.973/14.

Cabe inicialmente mencionar que o período autuado compreende apenas o exercício de 2014, não tendo optado a ora Recorrente por aplicação antecipada da Lei 12.973/14, conforme destacado no próprio TVF (pag 17).

No que se refere à tributação dos lucros atribuíveis às coligadas e controladas indiretas, a autoridade fiscalizadora, conforme se apreende do relatório do TVF e replicado pela DRJ/BEL, ao invés de considerar os resultados das empresas controladoras – APICATUS e OOSL, elaborou uma lista individualizada dos lucros anuais, utilizada para suportar a inclusão nas bases do IRPJ e CSLL da ora Recorrente.

Essa matéria foi objeto de recente julgado desta Turma, cujo voto condutor foi da relatoria do Conselheiro Sérgio Magalhães Lima, a quem rendemos as nossas homenagens. Assim restou ementado o Acórdão 1302-06.406, sessão de 15 de março de 2023 (com nossos grifos):

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

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE CRÉDITO. IMPOSTO RETIDO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova da retenção de imposto de renda incumbe ao contribuinte. Os fatos alegados tendentes a afastar a glosa do crédito decorrente dessa retenção devem ser comprovados mediante documentação hábil.

CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS. FATOS ANTERIORES À LEI 12973/2014. POSSIBILIDADE.

Os lucros e prejuízos auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, poderão ser consolidados no balanço dessa controlada para efeito de determinação do lucro real da beneficiária no Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito de saldo negativo no valor de R\$ 10.576.214,37, e homologar as compensações declaradas, até o limite do crédito ora reconhecido, nos termos do relatório e voto do relator.”

Destaco do voto os seguintes excertos:

“Contudo, ao ser empregado no texto do citado parágrafo 6º o termo “resultados” sem especificar que neles **não** estariam incluídos os lucros e prejuízos das controladas e coligadas indiretas, entendo que, ao contrário da tese da necessária individualização dos lucros em nível indireto de controle, a Instrução Normativa termina por confirmar tese contrária, com permissivo para consolidação de todos os resultados das indiretas.

É de se ressaltar que caso realmente se entendesse pela tributação individualizada dos lucros das indiretas, caberia à IN SRF nº 213/2002 ou a outro normativo específico tratar os efeitos reflexos dos lucros das controladas indiretas nas diretas a fim de se evitar a dupla tributação do lucro, efeitos estes que normalmente são eliminados quando da consolidação de resultados e de balanços.”

....

“Na espécie, não houve qualquer comprovação de que haveria interposição de pessoas, ou mesmo *treaty shopping*, que atrairia discussão mais aprofundada sobre o tema. Logo, afastadas tais situações, entendo que a melhor interpretação da IN SRF 213/2002 é aquela que atribui tratamento distinto às controladas ou coligadas diretas, no que se refere à individualização do lucro conforme tratamento conferido pelo §5º do art. 1º, daquele conferido às indiretas, que permite a consolidação dos seus resultados (lucros e prejuízos) nas investidas diretas segundo teor do § 6º do art. 1º.

Nesse sentido reproduz-se a seguinte ementa do acórdão nº 1302-004.187, referente à sessão de julgamento de 10 de dezembro de 2019:

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

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

...”

Com efeito, considerando que as coligadas e controladas indiretas estão concentradas em duas sociedades – APICATUS E OOSL, os resultados que devem ser considerados para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL seriam os apurados por estas sociedades.

Considerando que APICATUS encontra-se sediada na Áustria, cujo tratado não permite a tributação dos lucros ali apurados (artigo 7º) e os dividendos disponibilizados oriundos de tais lucros não serem tributados no Brasil (artigo 23.2) – tratados no tópico “A” acima, não há como prosperar o lançamento realizado pela autoridade fiscalizadora e mantido pela DRJ/BEL. Assiste razão à Recorrente.

Já no caso da controladora OOSL, a fiscalização utilizou apenas os resultados da coligada Odebrecht Oil & Gas Finance Ltd, quando deveria adicionar (se positivo) os resultados da OOSL.

No TVF (pg 39), assim procedeu a autoridade lançadora:

“1) Foram verificados os resultados das controladas diretas:

a. **APICATUS HOLDING GmbH (Áustria):** apresentou um lucro de EUR 3.461.022,30 (Resp TIFP - Dem Fin Apicatus Holding GmbH), porém este não foi considerado, haja vista que o mesmo deveu-se essencialmente aos rendimentos de sua participação na controlada indireta Odebrecht Oil & Gas GmbH no valor de EUR 3.488.389,00 (Resp TIF 04), também sujeitas à tributação cujos resultados foram levados em consideração no presente lançamento. Sendo assim, perfaz um prejuízo próprio de EUR 27.365,66;

b. **ODEBRECHT OIL SERVICES LTD. (Ilhas Cayman):** apresentou prejuízos de EUR 203.477,02 (Resp TIFP – Dem Fin Odebrecht Oil Services e Resp TIF 05 (item 1e)), de forma que seus resultados não foram levados em consideração no presente lançamento;

2) Entretanto, e conforme a legislação vista acima, o fato das **controladas diretas** da fiscalizada **terem apresentado prejuízo** no período objeto da fiscalização **em nada**

afasta a necessidade de se **adicionar**, ao lucro líquido da **OOG**, **os lucros** que auferiu no exterior **por meio de suas controladas indiretas**, a fim de se determinar o Lucro Real e a base cálculo da CSLL no período em questão;

...”

Portanto, considerando que a autoridade fiscal realizou o lançamento com base em entendimento diverso daquele prescrito na legislação de regência, mormente a própria IN SRF 213/02, por ela utilizada como fundamentação, não lhe assegurar a tributação individualizada das controladas e coligadas indiretas, a exação não há como se sustentar, devendo ser anulada.

As demais matérias alegadas como “bis in idem” da tributação dos lucros da “TOP CV ODEBRECHT PLSV CV (TOP CV) que foram tributados ao nível desta entidade e, subsequentemente, tributados uma segunda vez por equivalência no balanço de sua controladora OOG PIPE LAYING” e comprovação de tributos pagos no exterior ficam, assim, igualmente prejudicadas.

Portanto, voto no sentido de acolher a preliminar nesse quesito, e ao assim fazê-lo, ficam prejudicadas as demais alegações.

CONCLUSÃO

Diante de todo exposto vota-se por conhecer do Recurso Voluntário, e acolher a preliminar de nulidade do lançamento por erro insanável.

(documento assinado digitalmente)

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior