



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.722954/2015-70
ACÓRDÃO	1302-007.665 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BALL BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS.

A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada 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. Aplicado esse método, 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 CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - CONTROLADA DIRETA SITUADA NO CHILE.

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Assim, o art. 7º da convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada entre o Brasil e o Chile, resguarda a empresa sediada no Chile, mas não impede a tributação sobre a empresa brasileira.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL.

ALEGAÇÕES SUBSIDIÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO DOS AJUSTES SUSCITADOS.

Não comprovados os ajustes pleiteados no Recurso Voluntário, devem ser rejeitadas as alegações da contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso no que tange à tributação do acréscimo patrimonial decorrente dos lucros de controlada no exterior, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas (relator) e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto de Souza Júnior. Em relação às demais matérias, acordam, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Júnior – Redator designado

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto pela contribuinte em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente sua impugnação.

Em face da contribuinte foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 1.292 a 1.304), em razão de não ter adicionado o lucro auferido por controlada no exterior à base de cálculo do lucro real no ano-calendário de 2010.

Segundo informa o Relatório Fiscal (“TVF”, fls. 5 a 57), a infração identificada foi:

V. DAS INFRAÇÕES APURADAS

5.1. IRPJ - Da Falta de adição de lucros auferidos por empresa controlada no exterior

No presente caso, como já apontado, constatou-se que, em 31 de dezembro de 2010, o contribuinte possuía participação de 99,99% no capital social da empresa **REXAM CHILE S.A.**, com sede no Chile (doc Organograma, em anexo), a qual apresentou, no exercício social correspondente àquele ano, e conforme demonstrativos entregues, o seguinte resultado (doc Tradução Juramentada Demonstrativos, em anexo):

(...)

Todavia, segundo respostas aos Termos de Intimação Fiscal (doc Respostas aos Termos, em anexo - ref.: TIF nº 14 de 2015 11 03 item 2) e como se pode notar pelos valores nulos declarados nas Linhas 07 – “Lucros Disponibilizados do Exterior” da Ficha 09A – “Demonstração do Lucro Real” e da Ficha 17 – “Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido” da DIPJ 2011 (ano base 2010) de número 1565359-87, a contribuinte não ofereceu estes resultados à tributação, incorrendo em infração à legislação do IRPJ e da CSLL por falta de adição ao Lucro Real e à base de cálculo daquela contribuição, dos lucros auferidos no exterior por meio de sua controlada REXAM CHILE S.A. (vide item “Da Legislação sobre Tributação em Bases Universais”, neste relatório).

Assim sendo, os lucros discriminados na Tabela 6 deveriam ter sido oferecidos à tributação no Brasil pela fiscalizada, cabendo adicionar de ofício o valor de R\$ 7.241.530,26, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2010.

(...)

5.1.a. IRPJ – Da compensação de prejuízo fiscal no Brasil

Para fins do presente lançamento, manteve-se o mesmo valor de prejuízo fiscal compensado pelo contribuinte em DIPJ, pois, em que pese a adição de ofício dos lucros auferidos no exterior ter aumentado o limite do prejuízo compensável (pois aumentou o valor do Lucro Real), a decisão de compensar ou não eventual saldo de prejuízo fiscal existente, quando da lavratura de Auto de Infração, ou ao final de cada período de apuração, é opção do contribuinte, conforme o disposto nos arts. 509 a 515 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda).

Assim, não pode o Fisco exercer a opção prevista na legislação, fazendo as vezes do contribuinte.

Ademais, o presente lançamento poderá ser objeto de impugnação, tanto na via administrativa como na judicial, de forma que eventual compensação de ofício de prejuízo fiscal pode ser passível de alteração.

5.1.b. IRPJ – Da compensação de prejuízos no exterior

Em que pese o art. 4º e parágrafos da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 permitir a compensação de prejuízos no exterior com lucros no exterior, para uma mesma controlada ou coligada, a fiscalizada, em resposta de 17 de agosto de 2015 ao item 3 do Termo de Intimação nº 12, afirmou que não houve prejuízo compensado com os lucros auferidos por meio de suas controladas no exterior no ano de 2010.

5.1.c. IRPJ – Da compensação do Imposto sobre a Renda pago no exterior

Tendo em vista que a contribuinte comprovadamente recolheu imposto sobre os lucros auferidos no exterior no ano de 2010, cabe a compensação no Brasil. A IN SRF nº 213/2002 detalha o procedimento para compensação:

(...)

Todavia, para o ano-calendário de 2010, embora a contribuinte tenha apresentado comprovantes de pagamentos de impostos no Chile no valor total de 517.817.374 Pesos Chilenos, o Formulário de Imposto Anual nº 81504211, daquele país, informa valor a restituir de 146.317.970 em moeda local (Linha 59 - Campos 305 e 85).

Assim, em verdade, tem-se, conforme a “Declaração de Ajuste Anual no Chile”(vide doc. Traduções juramentadas dos formulários, em anexo):

(...)

Isto posto, observa-se que o valor de imposto pago no Chile compensável no Brasil é de 375.153.404 Pesos Chilenos (valor devido no ajuste anual + imposto único) menos o valor do crédito de benefício local de 3.654.000 Pesos Chilenos (que não pode ser aproveitado no Brasil, conforme art.14, §8º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, abaixo reproduzido), o que resulta em um montante compensável de 371.499.404 Pesos Chilenos.

(...)

De fato, somente pode ser considerado como efetivamente pago no exterior, para fins de compensação no Brasil, o imposto sobre a renda que era devido, desconsiderando-se o efeito de eventuais créditos tributários a que faça jus a pessoa jurídica estrangeira, conforme a legislação tributária de seu país de origem

Ademais, deve-se salientar que, em revisão dos valores dos pagamentos de Imposto sobre a Renda pela REXAM CHILE S.A., constatou-se uma discrepância entre os valores informados pela contribuinte como pagamentos provisórios na declaração de ajuste anual do Chile (RUT: 78.425.850-5, Formulário 22 – Linha 49 – Campos 36 e 849) (doc. Traduções juramentadas dos formulários, em anexo), de 517.817.374 Pesos Chilenos, e a soma dos valores de impostos pagos efetivamente comprovados pelas Declarações Mensais e de Pagamento Simultâneo entregues (Formulário 29 – campo 62), de 512.233.902 Pesos Chilenos (doc. Traduções juramentadas dos formulários, em anexo).

Esclarecendo a questão, em resposta ao Termo de Intimação nº 12 (doc. Temos de Intimação Fiscal, em anexo), a contribuinte informou que, para fins de ajuste anual no Chile, os pagamentos provisórios eram corrigidos monetariamente, e apresentou planilha com as taxas de correção utilizadas (doc. Respostas ao Termos, em anexo), conforme abaixo.

Assim, como visto, ao longo do ano-calendário de 2010 a REXAM CHILE S.A. efetuou pagamentos provisórios superiores ao imposto devido no ajuste anual nº Chile. Por outro lado, a legislação brasileira determina que somente pode ser compensado no Brasil o tributo efetivamente pago no exterior (art. 14, §8º, IN 213/2002), e que a conversão em Reais do imposto pago no exterior deve ser feita pela data do pagamento do imposto (art. 14, §2º, IN 213/2002). Destarte, e como visto, somente pode ser considerado como efetivamente pago aquilo que era devido, desconsiderando-se eventuais créditos tributários a que se faça jus pela legislação estrangeira.

Isso posto, e para fins de compensação do imposto recolhido no estrangeiro, as conversões em Reais foram efetuadas nas datas de cada pagamento provisório, partindo-se do primeiro pagamento, e somando-se os seguintes em ordem cronológica, até se atingir o valor do imposto devido no ajuste anual do Chile, subtraído dos créditos referentes a benefício fiscal, ou seja, até se atingir o montante de 371.499.404 Pesos Chilenos.

A partir deste momento, considerou-se que qualquer pagamento efetuado tenha sido a maior (do que o valor devido no ajuste anual no Chile, desconsiderados os créditos fiscais), sendo objeto de restituição à controlada em seu país de origem.

Adicionalmente, cabe esclarecer que, para efeitos de ajuste anual no Chile, os pagamentos provisórios são corrigidos monetariamente. Assim, na comparação do somatório de tais pagamentos antecipados com o valor do ajuste anual, os pagamentos foram corrigidos monetariamente conforme taxas utilizadas pela fiscalizada. Os valores corrigidos monetariamente, que, somados em ordem cronológica, atingiram o montante do imposto devido no ajuste anual do Chile, sofreram, então, o expurgo da correção monetária para retornarem aos seus valores pagos originalmente em Pesos Chilenos, sendo depois convertidos em Reais para fins de compensação no Brasil.

Esse procedimento foi adotado porque, em consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, a conversão em Reais do imposto pago nº exterior deve ser realizada na data de seu efetivo recolhimento (art. 14, §2º, IN 213/2002).

Nesse aspecto, uma vez que a legislação estrangeira previa a correção monetária dos pagamentos antecipados, a utilização dos valores dos impostos pagos antecipadamente no Chile, e corrigidos pela inflação, vale apenas para definir quais pagamentos foram utilizados, naquele país, para quitar o imposto devido no ajuste anual de lá. Mas, ressalte-se, para fins de conversão em Reais, deve-se

converter o pagamento pelo seu valor original, ou seja, sem a correção monetária, e na data do efetivo recolhimento.

Na tabela a seguir, demonstram-se os valores de impostos pagos no Chile e compensáveis no Brasil:

(...)

Cientificada a contribuinte, apresentou impugnação (fls. 1.318 a 1.358), entendendo que o tratamento tributário adotado se encontra em linha com a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda, promulgada pelo Decreto 4.852/2003 (“Tratado Brasil-Chile”). Alega a violação aos artigos 7º e 10 e a violação ao artigo 10, §6º, do Tratado Brasil-Chile. Sustenta a incompatibilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 com o referido tratado e defende ser aplicável o entendimento à CSLL.

Contestou a não consideração dos prejuízos fiscais apurados no Chile, nos termos do artigo 4º, §§2º e 3º, da IN SRF nº 213/2002, aduzindo que no ano-calendário de 2009 a controlada chilena havia apurado prejuízo fiscal a ser compensado com os lucros auferidos no ano-calendário de 2010. Refuta a não compensação do saldo de prejuízo fiscal existente no Brasil e a desconsideração do valor integral do imposto pago no exterior para fins de compensação no Brasil. Por fim, questiona a glosa da base de cálculo negativa de CSLL, em razão de outras autuações.

A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 1.602 a 1.633), conforme acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONTROLADAS NO EXTERIOR.

A aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois o que está sendo tributado é o ganho da controladora no país.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2010 TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável ao lançamento decorrente, de CSLL, face à relação de causa e efeito que os vincula. As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na decisão, foram superadas as matérias de defesa relacionadas à aplicação do Tratado Brasil-Chile para bloquear a tributação dos lucros auferidos pela controlada no exterior. No que tange aos equívocos no lançamento, assim decidiu:

Dos alegados equívocos no lançamento

A Impugnante alega, ainda, uma série de equívocos do lançamento:

- I – não consideração dos prejuízos fiscais apurados no Chile;
- II – não compensação do saldo de prejuízo fiscal existente no Brasil;
- III – desconsideração do valor integral do Imposto pago no exterior para fins de compensação no Brasil;
- IV – indevida glosa da base de cálculo da CSLL.

Passa-se à análise destes pontos:

I – Entende que o prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2009 pela Rexam Chile S/A, no montante de R\$ 2.832.410,03 – declarado ao Fisco na DIPJ apresentada pela Impugnante no ano-calendário de 2009, deveria ser utilizado para compensação com os R\$ 7.241.531,26 de lucros auferidos no ano-calendário 2010.

A transcrição ou cópia de demonstrações financeiras da controlada domiciliada no exterior, em moeda e classificação contábil nacional, no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil, é requisito essencial para que os prejuízos contábeis apurados sejam compensados com seus próprios lucros, conforme dispõe a legislação.

(...)

Portanto, os prejuízos fiscais compensáveis devem constar da escrituração contábil da empresa controlada. É necessário apresentar a demonstração financeira da controlada e que estas sejam transcritas no livro Diário.

Entretanto, conforme destacado às fls. 39 do TVF, em resposta ao item 3 do Termo de Intimação nº 12, no qual a Fiscalização solicitava a apresentação dos demonstrativos de eventuais prejuízos das participações no exterior compensáveis com seus lucros, a Impugnante afirmou que não houve prejuízo compensado com os lucros auferidos por meio de suas controladas no exterior no ano de 2010. Ademais, a Interessada não apresentou a documentação comprobatória exigida, prevista no § 6º do artigo 6º da IN 213/2002. Desta forma, descabe a alegada compensação de prejuízos, por não ter sido efetivamente comprovada.

II – Considera que a adição dos lucros auferidos no exterior ao lucro real da Impugnante aumenta o valor do prejuízo fiscal passível de ser compensado, mesmo levando em conta o limite de 30% previsto no artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, e que o Fisco considerou apenas o valor originalmente utilizado pela Impugnante, de R\$ 23.827.151,39.

Realmente, deveria ter sido considerado o novo valor do lucro real, após a adição dos lucros auferidos no exterior, para o cálculo do limite de 30% previsto no artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, o que corresponderia ao valor de R\$ 25.997.510,46, e ocasionou uma diferença de R\$ 2.170.359,08 de prejuízo fiscal não aproveitado naquele momento.

(...)

No entanto, verifica-se no SAPLI que, posteriormente, o saldo de prejuízo fiscal operacional da contribuinte foi inteiramente aproveitado nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013 (processos nº 16.682-721.419/2016-82 e 16.682-720.660/2017-75) de forma que todo o prejuízo fiscal disponível para compensação já foi aproveitado pela impugnante. Desta forma, não restou prejuízo fiscal aproveitável.

III – Protesta contra o fato de o Fisco ter utilizado o valor nominal dos pagamentos feitos no Chile, desconsiderando a atualização monetária naquele país. Defende que deveria utilizar o valor de 517.817.374 pesos chilenos, convertidos, em 31/12/2010, a R\$ 1.799.415,37, superior ao valor apurado pelo Fisco, de R\$ 1.247.332,25. Também protesta contra o desconto do valor de imposto pago pela Rexam Chile de parcela equivalente ao “saldo negativo” de IRPJ informado pela Rexam Chile na declaração de ajuste chilena.

O contribuinte pretende utilizar o valor dos pagamentos provisórios efetuados, entretanto, considerando o valor a restituir, no próprio Chile, de 146.317.970 pesos chilenos, e o valor de benefício local de 3.654.000 pesos chilenos; o valor devido de imposto sobre a renda – ajuste anual, naquele país, foi de 375.114.816 pesos chilenos e o Imposto Único de 38.588 pesos chilenos, resultando em um total de imposto pago de 375.153.404 pesos chilenos.

(...)

O art. 14, § 2º, determina que a conversão deve ser feita pela data do efetivo recolhimento do imposto:

(...)

Portanto, agiu corretamente a Fiscalização ao efetuar a conversão nas datas de cada recolhimento, considerando o valor efetivo pago de imposto de renda no Chile e desconsiderando a correção monetária.

IV – Em relação à glosa da base de cálculo da CSLL derivada de procedimento fiscalizatório anterior, também descabe a alegação do contribuinte. O Impugnante compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo efetivamente existente.

Procedimento fiscalizatório anterior da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – DEMAC/RJO já havia constatado o não oferecimento dos lucros auferidos no exterior pela controlada

Rexam Chile S/A, resultando na adição, de ofício, de tais lucros e na retificação das bases de cálculo negativas de CSLL (Processo nº 16682.720924/2011-03).

Desta forma, o saldo de base de cálculo negativa de CSLL dos períodos anteriores, passível de compensação, era de R\$ 265.849,86. Correta a glosa efetuada pela Fiscalização do valor compensado a maior.

Cientificada a contribuinte em 13 de março de 2018 apresentou, em 11 de abril de 2018, Recurso Voluntário (fls. 1.643 a 1.683). Em suas razões, reprisa as mesmas alegações da impugnação, assim sumarizadas:

V. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

123. Por todo o exposto, a Recorrente tem por demonstrado que o auto de infração lavrado pela D. Fiscalização Federal, em função da ausência de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no ano-calendário de 2010, dos lucros apurados, porém não disponibilizados, pela Rexam Chile S.A., não merece prevalecer, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser integralmente reformado por Vossas Senhorias.

124. Em primeiro lugar porque, mesmo que se desconsidere a impossibilidade de tributação dos lucros apurados, porém não disponibilizados, pela Rexam Chile S.A., e o IRPJ e a CSLL pudessem ser exigidos no caso, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente ressalta que D. Fiscalização Federal não levou em conta os prejuízos fiscais de R\$ 2.832.410,03, apurados pela Rexam Chile S.A., no ano-calendário 2009, e devidamente declarados ao Fisco Brasileiro por meio de DIPJ, que deveriam ter sido integralmente compensados com o valor dos lucros do ano-calendário de 2010, por força do disposto no artigo 4º, §§ 2º e 3º, da IN SRF 213/2002.

125. Em segundo lugar, houve erro no cálculo do IRPJ, tendo em vista que, ao adicionar os lucros da Rexam Chile S.A. à base de cálculo do IRPJ e aumentar o lucro tributável, o Fisco, de ofício, deveria ter aumentado também o valor dos prejuízos fiscais compensáveis, considerando o limite de 30% do novo lucro, na forma do artigo 15 da Lei nº 9.065/1995.

126. Em terceiro lugar, não foi devidamente considerado o valor integral do imposto pago pela Rexam Chile S.A. no exterior sobre seus lucros, para fins de apuração do crédito do imposto a ser compensado com o imposto exigido no Brasil. Isso porque a autuação, sem qualquer amparo legal, deixou de levar em conta os valores que o próprio Fisco Chileno reconhece como pagos para fins de apuração do imposto de renda no Chile, uma vez que o Fisco Brasileiro descontou a atualização monetária aplicável no Chile aos pagamentos provisórios e o valor que gerou uma espécie de saldo negativo de imposto no Chile naquele exercício.

127. Em quarto lugar, o Fisco não pode glosar o valor da base de cálculo negativa de CSLL, uma vez que a Recorrente detinha saldo em valor suficiente para respaldar a compensação efetuada, não podendo prevalecer quaisquer eventuais glosas de base de cálculo negativa de CSLL realizadas em outros processos

administrativos, tanto mais se o crédito tributário correspondente está com a sua exigibilidade suspensa, por força do artigo 151, inciso III, do CTN.

128. Com os ajustes cabíveis nos cálculos realizados pela D. Fiscalização Federal, a Recorrente tem como certo que ficará substancialmente reduzido, senão completamente extinto, o valor da exigência fiscal formulada pela D. Fiscalização Federal.

129. Mesmo que isso não ocorra, o que se admite para argumentar, a Recorrente entende que a presente autuação não merece prosperar, em quinto lugar, porque o resultado do julgamento conjunto no STF da ADI 2588, do Caso COAMO e do Caso EMBRACO, não é aplicável ao caso concreto, tendo em vista que ainda não está definida, com efeito vinculante pelo STF, a forma de tratamento dos lucros auferidos por controlada localizada no exterior quando há Tratado Internacional para evitar a dupla tributação da renda firmado entre o Brasil e o País onde está sediada a controlada.

130. Em sexto lugar, a tributação dos lucros auferidos pela Rexam Chile S.A., nos termos do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, viola os artigos 7º e 10 do Tratado Brasil-Chile, ao se efetuar a tributação imediata dos lucros auferidos por sociedade controlada, domiciliada no exterior, independentemente de sua distribuição como dividendos à Recorrente.

131. Em sétimo lugar, a autuação em questão afronta o artigo 10, parágrafo 6º, do Tratado Brasil-Chile e o critério jurídico adotado pelo próprio auto de infração e pela COSIT, com efeitos vinculantes na Solução COSIT nº 18/2013, em ofensa ao artigo 146 do CTN. Isso porque, embora o Fisco Federal admita que não deve haver tributação antecipada no Brasil sobre os “lucros não distribuídos” quando existe norma expressa nesse sentido nos Tratados Internacionais, tal entendimento é ignorado no presente caso, na medida em que o Tratado Brasil-Chile estabelece a não tributação dos lucros não distribuídos e o Fisco Federal mantém a exigência do IRPJ e da CSLL.

132. Em oitavo lugar, ao contrário do que sustenta o v. acórdão, a regra de tributação dos lucros auferidos por controlada localizada no exterior, prevista no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, não é uma autêntica regra CFC, norma anti-elisiva específica, como aquelas que se verificam no Direito Tributário Internacional, principalmente nos países da OCDE, mas uma norma abrangente e desproporcional, de tributação automática dos lucros, independentemente de qualquer postura abusiva por parte do contribuinte. Daí a incompatibilidade dessa regra com o Tratado Brasil-Chile, por refletir, na verdade, uma disposição do Direito interno que acaba por indevidamente retirar a eficácia do Tratado Brasil-Chile.

133. Em nono lugar, a jurisprudência do STJ e do CARF já se consolidaram no sentido de que não é possível a tributação dos lucros auferidos por controladas localizadas no exterior, nos moldes previstos no artigo 74 da MP 2.158-35/2001,

quando a controlada está domiciliada em país com o qual o Brasil celebrou tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda.

134. Em décimo lugar, é preciso ressaltar que as disposições do Tratado Brasil-Chile alcançam tanto o IRPJ quanto a CSLL, por ser essa contribuição um tributo substancialmente semelhante ao imposto sobre a renda, devendo qualquer controvérsia doutrinária ou jurisprudencial com relação a esse ponto ser dirimida com a abrangência da CSLL pelo Tratado Brasil-Chile, por força da norma interpretativa veiculada pelo artigo 11 da Lei nº 13.202/2015, que deve ter efeitos retroativos, na forma do artigo 106, inciso I, do CTN, conforme bem reconhecido pelo v. acórdão.

135. Por todo o exposto, a Recorrente respeitosamente requer o provimento integral do presente recurso voluntário, de modo que o v. acórdão seja anulado, ou, reformado, com o consequente cancelamento in totum da autuação lavrada pela D. Fiscalização Federal (principal, multa e juros).

136. Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento de Vossas Senhorias, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer que sejam considerados: (i) os valores relativos aos prejuízos fiscais apurados pela Rexam Chile S.A. no ano-calendário 2009; (ii) o limite de 30% do novo lucro apurado pela D. Fiscalização, para fins de compensação dos prejuízos fiscais; (iii) o imposto integral pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2010, para fins de compensação com o imposto devido no País, considerando-se a atualização monetária aplicável no Chile aos pagamentos provisórios e o valor que gerou uma espécie de saldo negativo de imposto no Chile naquele exercício; e/ou (iv) o valor do saldo da base de cálculo negativa de CSLL existente, resultando ao final no cancelamento ou redução substancial dos montantes aqui cobrados, com todos os reflexos devidos na multa e juros exigidos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Delimitação da lide

A matéria cujo litígio diz respeito versa sobre a aplicação do Tratado Brasil-Chile para evitar a adição dos lucros auferidos por controladas da contribuinte à base de cálculo do lucro real.

Subsidiariamente, a recorrente contesta os cálculos e considerações dos lançamentos.

Mérito

Tratados internacionais e o efeito de bloqueio à norma interna

Com a promulgação da Lei nº 9.249/1995, o Brasil passou a adotar o Princípio da Universalidade para fins de tributação dos lucros auferidos no exterior, abandonando o então vigente Princípio da Territorialidade, em virtude da dinâmica de um mercado cada vez mais globalizado.

Em adição ao novo modelo, a Lei Complementar nº 104/2001 modificou o artigo 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”), a fim de reger a alteração do aspecto territorial do Imposto sobre a Renda. É válido pontuar, porém, que o §2º do artigo 43 que alterou o CTN determinou ao legislador o dever de estabelecer as condições e o momento em que se dará a tributação em bases globais. Veja:

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

Nesse contexto, inaugura-se a exceção ao conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica das rendas e proventos, previstos no caput do artigo 43 do CTN, com a edição da MP nº 2158-35/2001, a qual, no artigo 74, dispôs:

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

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Nesse ínterim, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa SRF nº 213/2002, estabelecendo os procedimentos e determinações atinentes ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, em conjunto com o referido artigo 74 da MP nº 2158-35/2001.

Entretanto, ainda no ano de 2001, foi proposta a ADI nº 2588, questionando a norma inserida no artigo 74 da referida Medida Provisória, cujo deslinde, após uma década de tramitação, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional, com efeitos erga omnes, alguns dos questionamentos da referida ação. O resultado foi pela:

- (i) Inconstitucionalidade em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam paraísos fiscais e em relação à retroação para alcançar os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 (sob qualquer forma de conexão empresarial e aplicável a todos os países); e
- (ii) Constitucionalidade da regra, atinente à relação de empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou em paraísos fiscais.

O resultado da ADI nº 2.588 deixou de fora o pronunciamento jurisdicional sobre a aplicação da norma com relação às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, haja vista que não ocorreram as deliberações necessárias para conferir a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante às posições sobre tais temas.

Igualmente, a decisão constante da ADI não analisou a aplicabilidade e eficácia do artigo 74 da MP nº 2158-35/2001 em relação aos lucros percebidos por empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil acordos para se evitar a dupla tributação.

A interpretação que se mostra necessária concerne à classificação da regra contida no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, isto é, se é uma norma antielisiva, geral ou específica, ou se é uma norma antideferimento ou norma típica de transparência fiscal de controladas no exterior – as denominadas normas CFC.

Adicionalmente, é necessário verificar a modalidade da renda objeto de sua subsunção, ou seja, se são dividendos fictícios ou lucros da empresa estrangeira ou mesmo da nacional, a fim de verificar a identidade com as disposições constantes dos acordos e convenções que evitam a dupla tributação.

Assim sendo, a interpretação mais adequada deve considerar ser a norma contida no artigo 74 da MP nº 2158-35/2001 uma regra de transparência fiscal aplicada às empresas com controle estrangeiro (CFC – Controlled Foreign Corporation). Isso porque o afastamento da personalidade jurídica da empresa estrangeira para alcançar seus resultados, como se de sua controladora brasileira fossem, tem a função de coibir atos eivados de abusos elusivos dos contribuintes, em âmbito internacional, para diferir indeterminadamente o resultado tributável e, atinge, dessa forma, a intenção de evitar a erosão da base tributável do Estado e preserva o espírito dos acordos e das convenções celebradas.

Entretanto, a norma CFC brasileira é ampla e abrangente, de forma que à contribuinte é dispensado um tratamento indistinto. Veja o trecho destacado no Acórdão nº 1103-001.122:

O Brasil adota um regime de CFC? A resposta é afirmativa, a meu ver.

Mas, um regime de CFC nos moldes da lei brasileira tem função diversa ao regime de CFC que se põe em regra, e irradia eventuais efeitos diversos em relação a tratados.

Ou seja, a função e eventuais efeitos perante tratados são diversos diante de um regime de CFC imposto que não se limite a sociedades investidas residentes em jurisdição de baixa tributação e/ou cujos lucros não sejam compostos por rendimentos passivos, e mesmo que não haja controle de tais sociedades por parte dos sócios ou acionistas residentes no país que adota tal regime.

Em regra, o regime de CFC tem função antielisiva ou antielusiva, ou de correção de “abusos”. I.e., o regime de CFC imposto sob os requisitos já descritos (métodos jurisdicional e transacional, variáveis por país) tem função antielisiva ou de evitamento de “abusos”. Evita-se que sejam usadas sociedades interpostas em jurisdições de tributação favorecida e/ou no auferimento de rendas passivas, como meio de se furta ou mesmo de diferimento da tributação.

É para essa função antielisiva ou de correção de “abusos” que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em jurisdição de baixa tributação e/ou que realiza preponderantemente rendimentos passivos, como lucros auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas daquelas sociedades, tornando-as transparentes. Aí há uma finalidade antielisiva ou antielusiva.

Isso não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação favorecida, nem que seus lucros sejam representativos majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, não possui função antielisiva ou de correção de “abusos”.

Nota-se, no caso em análise, que a tributação dos resultados positivos das empresas estrangeiras sequer considera a disponibilidade jurídica desses no Brasil. Isto é, tal disponibilidade é irrelevante para tais resultados serem tributados.

Assim, entendo que defender a aplicação indistinta do artigo 74 da MP nº 2158-35/2001, desconsiderando as normas contidas na Convenção celebrada pelo Brasil com outro Estado, não se sustenta, pois as normas CFC devem ser elaboradas e aplicadas em situações excepcionais, visando evitar abusos e a erosão das bases tributáveis. Na prática, a regra brasileira busca promover a arrecadação ordinária e presume a disponibilização dos lucros auferidos no exterior indistintamente.

Apreciar o tema de forma diversa implica fulminar a decisão política dos Estados em celebrar tratados, acordos ou convênios que impliquem em renúncia tributária mútua de um potencial arrecadatório percebido por meio de fatos geradores ocorridos no exterior, em um sistema de bases universais tributáveis.

Posto isso, a interpretação e aplicação das normas internacionais deve visar a efetivação dos fins e efeitos do acordo firmado pelo Brasil com o outro Estado signatário, pois, do contrário, tornaria as regras bilaterais internacionais letra morta. Veja o trecho do Acórdão CSRF nº 9101-005.846:

Uma norma interna - ou a sua interpretação - que permite tributar fatos geradores (sachverhalt) ocorridos em outro país, celebrante de convenção ou Tratado tributário, de maneira ordinária e geral, sem o devido discrimén para a sua excepcionalidade, acaba por fazer letra morta dessas regras bilaterais internacionais, furtando sua eficácia, contrariando seus fins e, principalmente, violando – data maxima venia - a lealdade, tanto jurídica quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos.

Assim, confrontando-se a disposição tributária interna com a Convenção firmada entre o Brasil e a Argentina, apresenta-se necessário analisar eventual colisão entre as normas contidas nos artigos 7º e 10º do Decreto nº 87.976/1982, com o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

As regras contidas nos acordos padrões e postas à interpretação, utilizando-se o caso do acordo firmado entre o Brasil e a Chile, internalizado pelo Decreto nº 4.852/2003, são:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que o mesmo teria podido obter se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.
3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas necessárias e efetivamente realizadas para a

consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo mero fato de que este compre bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos desta Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante em que resida a sociedade que os pague e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder de:

a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que controle, direta ou indiretamente, pelo menos 25 por cento das ações com direito a voto da sociedade que pague tais dividendos;

b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.

Este parágrafo não afeta a tributação da sociedade em relação aos lucros que dão origem ao pagamento dos dividendos.

3. O termo "dividendos" no sentido deste Artigo compreende os rendimentos provenientes de ações ou outros direitos, com exceção dos direitos de crédito, que permitam participar dos lucros, assim como os rendimentos de outros direitos de participação sujeitos ao mesmo tratamento tributário que os rendimentos de ações pela legislação do Estado Contratante do qual a sociedade que os distribui seja residente.

4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 deste Artigo não são aplicáveis se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exerce, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, uma atividade empresarial por meio de um estabelecimento permanente aí situado ou presta nesse outro Estado serviços pessoais independentes por meio de uma base fixa aí situada e a participação geradora dos dividendos está vinculada efetivamente a esse estabelecimento permanente ou base fixa. Nesta hipótese, são aplicáveis as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, conforme o caso.

5. Quando um residente de um Estado Contratante mantiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto distinto do imposto que afeta os lucros do estabelecimento permanente nesse outro Estado Contratante e segundo a legislação desse Estado. Todavia, esse imposto distinto do imposto sobre os lucros não poderá exceder o limite estabelecido no subparágrafo a) do parágrafo 2 do presente Artigo.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos pagos estiver vinculada efetivamente a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem submeter os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os mesmos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Entender que a norma prevista no artigo 74 da MP nº 2158-35/2001 alcançaria os lucros auferidos pela sociedade controlada no referido país esbarra frontalmente no supracitado artigo 7º do Convênio.

Isso porque o referido artigo da legislação interna busca alcançar, efetivamente, a tributação direta dos lucros da empresa não residente, como se auferidos diretamente pela controladora ou coligada no Brasil. Materialmente, portanto, a norma elege o lucro das empresas estrangeiras como objeto de tributação nacional, conforme se extrai do caput do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001: *“os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurado...”*.

A interpretação literal do referido texto normativo não deixa dúvidas de que a materialidade atingida são os *“lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior”*, ao passo que o vocábulo *“disponibilizados”* se refere ao aspecto temporal em que tais lucros seriam presumidamente reconhecidos no Brasil.

No âmago da norma contida no artigo 7º do Convênio, mostra-se bastante clara a intenção de que os lucros das empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferir. Trata-se de uma regra de competência a qual o Brasil é signatário e deve respeitar. Consequentemente, caberia ao Brasil exercer sua competência tributária quando os dividendos forem pagos à sua controladora residente, conforme o artigo 10º, ou, ainda, tratando-se de empresa residente no Brasil, mas controlada por outra empresa no outro Estado Contratante, poderia tributar normalmente o seu resultado, amparado na mesma norma do Convênio.

Embora o interesse público deva ser protegido e a norma CFC tenha a intenção de manter incólume o sistema tributário nacional, a tributação indistinta dos lucros auferidos no exterior, em desrespeito à disponibilidade da renda e dos convênios celebrados pelo Brasil, não justifica a aplicabilidade da norma ao caso. Caso o Brasil entenda que o tratado, convênio ou acordo não mais proteja os interesses nacionais, poderá denunciá-lo.

Elaborar interpretações para que a regra de distribuição de competências dos tratados internacionais seja tolhida, a fim de tributar, no Brasil, os lucros auferidos no exterior, implica uma situação indesejada sob a ótica dos tratados, qual seja a tributação dos lucros da controlada no exterior e a tributação do seu reflexo no Brasil. Isso, por sua vez, não necessariamente é ruim para o país, em termos de política fiscal. Contudo, não é a intenção do ente nacional ao pactuar um tratado que distribui competências tributárias.

Entender de forma contrária implica fulminar a intenção que enseja a pactuação dos convênios e dos acordos, desprezando regras que distribuem competências tributárias em relações internacionais e, conseqüentemente, atribuindo a acordos complexos a simples regra de encontro de créditos (*matching credits*), onde o lucro pago no exterior seria compensável no Brasil, mas suas previsões de não-competência seriam afastadas. Se fosse essa a intenção da federação, as regras de competência não precisariam sequer constar nos acordos.

Não é cabível, portanto, desconsiderar as normas contidas no convênio celebrado entre o Brasil e a Argentina, a fim de dar prevalência à regra do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, assumindo que há disponibilidade da renda automática e determinando sua tributação como se lucro da empresa brasileira fosse. Opera-se, no caso, o bloqueio da norma nacional, em razão do artigo 7º do Convênio internalizado pelo Decreto nº 87.976/1982.

Por outro lado, arguir que a norma brasileira busca alcançar os resultados atribuíveis à controladora brasileira não justifica a aplicação do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, ainda que analisado sob a ótica dos dividendos. A um, porque o texto legal é expresso ao tentar atingir os lucros auferidos por empresas estrangeiras e, como já enfrentado acima, lucros esses cuja competência para tributação não é do Estado brasileiro. Em segundo lugar, a regra se complementa com presunção da aquisição da disponibilidade sobre o referido lucro e, nesse caso, poder-se-ia arguir que a norma brasileira buscava alcançar, a bem da verdade, os dividendos, sendo estes dividendos fictos ou presumidos, já que antes mesmo de distribuídos, a norma brasileira consideraria ocorrido seu fato gerador.

Considero que a justificativa de se almejar tributar os dividendos não encontra respaldo legal na norma do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, haja vista seu texto expressamente falar em lucros.

Entretanto, ainda que se tratasse de tributar os dividendos fictos, isto é, aqueles em que se presume serem distribuídos à controladora situada no Brasil, tal como positivado na norma CFC brasileira, entendo que a sua criação e aplicação encontra óbice nas próprias normas gerais de Direito Tributário, porquanto há nítido desrespeito ao princípio da disponibilidade da renda e o

seu fato gerador, conseqüentemente, não ocorreria. A tributação com base fictícia não comporta coesão com o sistema tributário nacional.

Em sustento à argumentação, de fato, há de se concluir que as normas previstas em Convênios celebrados pelo Brasil irradiam efeitos jurídico-tributários para todo o arcabouço normativo brasileiro; nesse ponto, as normas internas podem ser bloqueadas pelas normas internacionais. É esse o entendimento, inclusive, do E. Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA FRANÇA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. CONVENÇÃO CELEBRADA ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A FRANÇA, PROMULGADA PELO DECRETO 70.506/1972. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (FRANÇA). RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESARIAL PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: REsp. 1.272.897/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 9.12.2015; REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012.

2. A Convenção Brasil-França, objeto do Decreto 70.506/1972, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.

3. O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

4. Parecer do MPF pelo conhecimento e provimento do recurso.

5. Recurso Especial da ALCATEL-LUCETN SUBMARINE NETWORKS S.A. provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe a Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e o França.

(REsp nº 1618897/RJ, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 19/05/2020, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/05/2020)

Salienta-se que o entendimento decorre da aplicação literal do artigo 98 do CTN, segundo o qual “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”. Confirma-se, assim, o dever de

lealdade do Estado brasileiro aos pactos que deliberadamente decide firmar no âmbito internacional.

A conclusão aqui contida aplica-se igualmente à CSLL, ante à aplicação da norma interpretativa contida no artigo 11 da Lei nº 13.202/2015 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

Portanto, **dou provimento** ao Recurso Voluntário para cancelar as exações de IRPJ e CSLL lançadas.

Como fui vencido quanto ao tema acima disposto, analiso as alegações subsidiárias.

Alegações subsidiárias

Tendo sido vencido no tema da aplicação dos tratados internacionais para bloquear a norma interna que determina a tributação dos lucros das controladas no exterior, analiso os temas subsidiários.

Assim alegou a contribuinte:

136. Subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento de Vossas Senhorias, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer que sejam considerados: (i) os valores relativos aos prejuízos fiscais apurados pela Rexam Chile S.A. no ano-calendário 2009; (ii) o limite de 30% do novo lucro apurado pela D. Fiscalização, para fins de compensação dos prejuízos fiscais; (iii) o imposto integral pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2010, para fins de compensação com o imposto devido no País, considerando-se a atualização monetária aplicável no Chile aos pagamentos provisórios e o valor que gerou uma espécie de saldo negativo de imposto no Chile naquele exercício; e/ou (iv) o valor do saldo da base de cálculo negativa de CSLL existente, resultando ao final no cancelamento ou redução substancial dos montantes aqui cobrados, com todos os reflexos devidos na multa e juros exigidos.

A DRJ entendeu por não acatar os pleitos:

Passa-se à análise destes pontos:

I – Entende que o prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2009 pela Rexam Chile S/A, no montante de R\$ 2.832.410,03 – declarado ao Fisco na DIPJ apresentada pela Impugnante no ano-calendário de 2009, deveria ser utilizado para compensação com os R\$ 7.241.531,26 de lucros auferidos no ano-calendário 2010.

A transcrição ou cópia de demonstrações financeiras da controlada domiciliada no exterior, em moeda e classificação contábil nacional, no livro Diário da pessoa

jurídica no Brasil, é requisito essencial para que os prejuízos contábeis apurados sejam compensados com seus próprios lucros, conforme dispõe a legislação.

(...)

Portanto, os prejuízos fiscais compensáveis devem constar da escrituração contábil da empresa controlada. É necessário apresentar a demonstração financeira da controlada e que estas sejam transcritas no livro Diário.

Entretanto, conforme destacado às fls. 39 do TVF, em resposta ao item 3 do Termo de Intimação nº 12, no qual a Fiscalização solicitava a apresentação dos demonstrativos de eventuais prejuízos das participações no exterior compensáveis com seus lucros, a Impugnante afirmou que não houve prejuízo compensado com os lucros auferidos por meio de suas controladas no exterior no ano de 2010. Ademais, a Interessada não apresentou a documentação comprobatória exigida, prevista no § 6º do artigo 6º da IN 213/2002. Desta forma, descabe a alegada compensação de prejuízos, por não ter sido efetivamente comprovada.

II – Considera que a adição dos lucros auferidos no exterior ao lucro real da Impugnante aumenta o valor do prejuízo fiscal passível de ser compensado, mesmo levando em conta o limite de 30% previsto no artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, e que o Fisco considerou apenas o valor originalmente utilizado pela Impugnante, de R\$ 23.827.151,39.

Realmente, deveria ter sido considerado o novo valor do lucro real, após a adição dos lucros auferidos no exterior, para o cálculo do limite de 30% previsto no artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, o que corresponderia ao valor de R\$ 25.997.510,46, e ocasionou uma diferença de R\$ 2.170.359,08 de prejuízo fiscal não aproveitado naquele momento.

(...)

No entanto, verifica-se no SAPLI que, posteriormente, o saldo de prejuízo fiscal operacional da contribuinte foi inteiramente aproveitado nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013 (processos nº 16.682-721.419/2016-82 e 16.682-720.660/2017-75) de forma que todo o prejuízo fiscal disponível para compensação já foi aproveitado pela impugnante. Desta forma, não restou prejuízo fiscal aproveitável.

III – Protesta contra o fato de o Fisco ter utilizado o valor nominal dos pagamentos feitos no Chile, desconsiderando a atualização monetária naquele país. Defende que deveria utilizar o valor de 517.817.374 pesos chilenos, convertidos, em 31/12/2010, a R\$ 1.799.415,37, superior ao valor apurado pelo Fisco, de R\$ 1.247.332,25. Também protesta contra o desconto do valor de imposto pago pela Rexam Chile de parcela equivalente ao “saldo negativo” de IRPJ informado pela Rexam Chile na declaração de ajuste chilena.

O contribuinte pretende utilizar o valor dos pagamentos provisórios efetuados, entretanto, considerando o valor a restituir, no próprio Chile, de 146.317.970 pesos chilenos, e o valor de benefício local de 3.654.000 pesos chilenos; o valor devido de imposto sobre a renda – ajuste anual, naquele país, foi de 375.114.816 pesos chilenos e o Imposto Único de 38.588 pesos chilenos, resultando em um total de imposto pago de 375.153.404 pesos chilenos.

(...)

O art. 14, § 2º, determina que a conversão deve ser feita pela data do efetivo recolhimento do imposto:

(...)

Portanto, agiu corretamente a Fiscalização ao efetuar a conversão nas datas de cada recolhimento, considerando o valor efetivo pago de imposto de renda no Chile e desconsiderando a correção monetária.

IV – Em relação à glosa da base de cálculo da CSLL derivada de procedimento fiscalizatório anterior, também descabe a alegação do contribuinte. O Impugnante compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo efetivamente existente.

Procedimento fiscalizatório anterior da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – DEMAC/RJO já havia constatado o não oferecimento dos lucros auferidos no exterior pela controlada Rexam Chile S/A, resultando na adição, de ofício, de tais lucros e na retificação das bases de cálculo negativas de CSLL (Processo nº 16682.720924/2011-03).

Desta forma, o saldo de base de cálculo negativa de CSLL dos períodos anteriores, passível de compensação, era de R\$ 265.849,86. Correta a glosa efetuada pela Fiscalização do valor compensado a maior.

Com relação à não consideração dos prejuízos fiscais apurados no Chile, a contribuinte acostou, às fls. 1.587 a 1.590, a DIPJ do ano-calendário de 2009, demonstrando que naquele ano o resultado da REXAM CHILE S/A totalizou o prejuízo fiscal de R\$ 2.832.410,03.

Não obstante o registro do prejuízo informado na DIPJ da contribuinte, as considerações da DRJ são pertinentes. Embora tenha sido intimada a apresentar os demonstrativos de eventuais prejuízos das participações no exterior compensáveis com seus lucros, conforme item 3 do TIF nº 12 (fl. 96), informou a contribuinte que não houve prejuízo compensado com os lucros auferidos por meio de suas controladas no exterior no ano de 2010, bem como não apresentou a documentação comprobatória prevista no § 6º do artigo 6º da IN 213/2002.

Logo, descabida a alegada compensação de prejuízos, por não ter sido efetivamente comprovada.

Com relação aos prejuízos fiscais compensáveis, de acordo com o limite de 30% previsto no artigo 15 da Lei nº 9.065/1995, destaco que o saldo de prejuízo fiscal operacional da contribuinte foi inteiramente aproveitado nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013 (processos nº 16.682-721.419/2016-82¹ e 16.682-720.660/2017-75²) de forma que não há prejuízo fiscal disponível para compensação.

Sobre os pagamentos do imposto de renda feitos ao Chile, também não procede a alegação da contribuinte, porquanto o artigo 14, §2º, da IN SRF nº 213/2002 determina a conversão dos valores nas datas de cada recolhimento, considerando o valor efetivo pago de imposto de renda no Chile e desconsiderando a correção monetária.

Correto o lançamento de ofício nesse ponto.

Por fim, quanto à glosa da base de cálculo da CSLL derivada de procedimento fiscalizatório anterior, também descabe a alegação do contribuinte, pois conforme esclarecido pela DRJ, em procedimento fiscalizatório anterior da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – DEMAC/RJO já havia constatado o não oferecimento dos lucros auferidos no exterior pela controlada **Rexam Chile S/A**, resultando na adição, de ofício, de tais lucros e na retificação das bases de cálculo negativas de CSLL (Processo nº 16682.720924/2011-03). Desta forma, o saldo de base de cálculo negativa de CSLL dos períodos anteriores, passível de compensação, era de R\$ 265.849,86. Correta a glosa efetuada pela Fiscalização do valor compensado a maior.

Conclusão

Ante aos fundamentos acima, tendo sido vencido com relação à matéria principal, **nego provimento** ao Recurso Voluntário, rejeitando as alegações subsidiárias.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alberto Pinto Souza Júnior**, redator designado

¹ Conforme pesquisa realizada, o referido processo teve decisão administrativa definitiva.

² Referido processo foi objeto da Resolução nº 1402-001.861 deste CARF (10/10/2024), onde se determinou a diligência para verificar assuntos relacionados ao imposto pago no exterior e prejuízos fiscais apurados pela controlada.

Somente no que tange, a alegação de que o art. 7º dos acordos para evitar a dupla tributação (ADT) afasta as normas domésticas de tributação dos lucros no exterior ao caso ora *sub examine*, trago as seguintes considerações.

Primeiramente, quando a lei tributária brasileira fala em tributação dos lucros no exterior, há que se entender, sob a técnica jurídico-contábil que a norma está tratando da tributação da participação da investida no lucro da filial, sucursal, coligada ou controlada domiciliada no exterior, o que para a investidora aqui no Brasil é receita – receita de participação societária. Tanto é assim, que só será tributada no Brasil a receita no montante proporcional à participação da investidora nos lucros da investida no exterior. Ademais, basta compulsar a legislação, para verificar que, salvo os comitentes no exterior, só pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil são contribuintes do IRPJ.

Assim, vê-se que a contribuinte está confundindo institutos diferentes, quando traz, na sua defesa, a alegação de que o art. 7º dos ADT veda a tributação da receita da recorrente sobre a participação nos lucros das suas controladas no exterior.

Ora, no presente caso, não estamos tratando de lucros auferidos por controladas sediadas no exterior, mas da receita de participação da investidora brasileira em tais lucros. Além disso, temos que entender que o art. 7º, mencionado pelo recorrente, trata de lucro auferido diretamente por uma PJ em outro país signatário do tratado. A simples leitura dos comentários à convenção modelo da OCDE já deixa claro o alcance do artigo 7º, quando ressalta que este artigo é em muitos aspectos uma continuação do artigo 5º, ou seja, uma continuação do artigo que trata sobre a definição de Estabelecimento Permanente. A função deste dispositivo é apenas uma: dizer que os lucros auferidos por uma empresa domiciliada em um país signatário do *Double Taxation Agreement* (DTA) não será tributada no outro país signatário, salvo se lá ela tiver um estabelecimento permanente. Ou nas palavras de Alberto Xavier, “o Estado fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável”.

Trata-se assim de dizer que, se uma empresa domiciliada em determinado país signatário do ADT auferir lucros no Brasil, esses lucros só poderão ser tributados aqui se esta empresa tiver, no mínimo, um estabelecimento permanente. Ou então, que os lucros auferidos por uma empresa domiciliada no Brasil só serão tributados no outro país signatário do ADT se lá esta empresa tiver, no mínimo, um estabelecimento permanente.

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de controladas domiciliadas no exterior. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresas domiciliadas no exterior sem estabelecimento permanente no território nacional.

Ademais, as “subsidiárias, ao contrário do que sucede com as simples filiais, constituem entidades juridicamente independentes.” (Alberto Xavier, DTI do Brasil, pág. 553). Ou

seja, uma subsidiária com personalidade jurídica e atividade própria já não será considerada um estabelecimento permanente ou estável. Agora, mais ainda se estamos falando de coligada ou controlada. Desta forma, quando falamos de coligada ou controlada, estamos falando de outra PJ que auferir lucros e distribuir dividendos, razão pela qual, controladora no Brasil recebe receita de participação nos lucros da investida domiciliada no outro país contratante, ou se quiserem remuneração do capital investido, ou se quiserem dividendos. Razão pela qual no caso presente, inaplicável o art. 7º dos ADT.

Esse meu entendimento encontra amparo no voto do saudoso Ministro Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, quando assim se manifestou:

“Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa situada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente, à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber:...”

Por último, vale lembrar que, ainda na vigência do art. 74 da MPv 2.158-35, de 2001, a Coordenação-Geral de Tributação se manifestou sobre a questão, na Solução de Consulta Interna nº 18, de 8 de agosto de 2013, se não vejamos a sua ementa:

"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."

Outro equívoco da recorrente reside em sustentar que o art. 10 do DTA Brasil-Chile obstará a tributação em tela, quando o item 1 do referido artigo expressamente dispõe que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente de outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, ou seja, os dividendos pagos por uma sociedade domiciliada no Chile a uma sociedade domiciliada no Brasil, podem ser tributados no Brasil. Essa norma não trata do momento em que deve ser tributados os dividendos, mas apenas sobre a competência para tributá-los. Tanto é assim que, para alguns DTA, foi feita expressa ressalva de que *“Os lucros não distribuídos de uma sociedade de um Estado Contratante, cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não serão tributáveis nesse último Estado”*, conforme, por exemplo, no item 5 do art. 23 dos DTA com Dinamarca, Rep. Tcheca e Eslováquia. O DTA Brasil-Chile não traz tal disposição.

Por essas razões, entendo que os arts. 7º e 10 do ADT citado pela recorrente não vedam a tributação da receita de participação da recorrente sobre os lucros das suas controladas no exterior.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Júnior