



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720014/2023-62
ACÓRDÃO	1401-007.579 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

ART. 76 E SS DA LEI Nº 12.973/2014. TRATADO BRASIL-CHINA E BRASIL-ÁUSTRIA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas nos arts. 76 e ss da Lei nº 12.973/2014, e as dispostas nas Convenções firmadas entre o Brasil, China e Áustria para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação às exigências de CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Eventuais equívocos cometidos pela autoridade autuante não implicam a nulidade dos lançamentos, mas tão somente a sua correção, por meio da instância recursal competente. O contribuinte, teve a seu dispor toda a informação necessária para o pleno exercício do direito ao contraditório e

à ampla defesa. Descabida, pois, a pretensão de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e em relação ao recurso voluntário, afastar as arguições de nulidade do auto de infração para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer a existência de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL no ano calendário de 2019, no importe de R\$426.535.806,46, que deverão ser compensados com as infrações ainda mantidas após o julgamento do recurso voluntário. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

Trata o presente processo de auto de infração para exigência de créditos tributários relativos ao IRPJ (fls. 1509-1521) e CSLL (fls. 1523-1533), referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2018 e 2019. Os lançamentos se deram em razão da constatação de: a) lucros auferidos no exterior, não computados no lucro real e na base de cálculo da CSLL; b) ajustes decorrentes de equivalência patrimonial não adicionados ao lucro líquido; c) exclusões indevidas na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL. O crédito tributário lançado encontra-se abaixo demonstrado:

Tributo	Principal	Juros de mora	Multa	Total
IRPJ	443.683.860,1	113.648.593,56	332.762.895,12	890.095.348,85
CSLL	166.999.294,47	42.913.109,34	125.249.470,84	335.161.874,65

Para a adequada compreensão da matéria, transcrevo a seguir trechos relevantes extraídos do Termo de Verificação Fiscal, fls. 1535 e seguintes:

6. Das infrações fiscais

6.1. Dos lucros apurados por investidas no exterior

Através do Termo de Início de Ação Fiscal, a fiscalizada foi intimada a apresentar o Demonstrativo de Lucros ou Prejuízos dessas entidades nº exterior nos anos-calendário de 2.018 e 2.019 incluindo os Lucros/Prejuízos acumulados no ano calendário de 2.017. [...] Em 13/02/2022 a fiscalizada apresentou uma Tabela na qual discriminou os lucros e prejuízos por investida no exterior (fl.1.014).

EMPRESAS	VINCULO	PAIS	% PARTICIPAÇÃO	LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS	(1) DIVIDENDOS	(1) EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS AJUSTADO	PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO	LUCRO APÓS COMPENSAÇÃO PREJUÍZO	RESULTADO CONSOLIDADO
Company	Link with Brazil	Country	Percentage owned	Income before Tax	(1) Dividends	(1) Equity in earnings of controlled companies (P&L)	Income before Tax Adjusted	Accumulated Deficit, Beginning of Year	Net (Loss) / Income for the period	Equity equivalence of controlled companies (in Brazil)
Cellulose Eldorado Austria GmbH	Tudoelândia	Austria	100%	€ 3.907.712,28			€ 3.907.712,28	€ 13.416.363,41	€ 7.508.651,13	€ 6.882.737,57
Eldorado USA Inc.	Controlada Indireta	Estados Unidos	100%	\$ 882.089,00			\$ 882.089,00	\$ 12.750.613,00	\$ 1.014.113,00	\$ 2.212.177,00
Eldorado Int. Finance GmbH	Controlada Indireta	Austria	100%	€ 3.981.096,06			€ 3.981.096,06		€ 3.981.096,06	
Cellulose Eldorado Asia	Controlada Indireta	China	100%	R 761.018,08			R 761.018,08		R 761.018,08	

Tabela 17—demonstrativo de lucros e prejuízos no exterior 2017”

EMPRESAS	VINCULO	PAIS	% PARTICIPAÇÃO	LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS	(1) DIVIDENDOS	(1) EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS AJUSTADO	PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO	LUCRO APÓS COMPENSAÇÃO PREJUÍZO	RESULTADO CONSOLIDADO
Company	Link with Brazil	Country	Percentage	Income before Tax	(1) Dividends	(1) Equity in earnings of	Income before Tax Adjusted	Accumulated Deficit, Beginning of Year	Net (Loss) / Income for the period	Equity equivalence of controlled
Cellulose Eldorado Austria GmbH	Tudoelândia	Austria	100%	€ 3.907.712,28			€ 3.907.712,28	€ 13.416.363,41	€ 7.508.651,13	€ 6.882.737,57
Eldorado USA Inc.	Controlada Indireta	Estados Unidos	100%	\$ 882.089,00			\$ 882.089,00	\$ 12.750.613,00	\$ 1.014.113,00	\$ 2.212.177,00
Eldorado Int. Finance GmbH	Controlada Indireta	Austria	100%	€ 3.981.096,06			€ 3.981.096,06		€ 3.981.096,06	
Cellulose Eldorado Asia	Controlada Indireta	China	100%	R 761.018,08			R 761.018,08		R 761.018,08	

Tabela 18—demonstrativo de lucros e prejuízos no exterior 2018”

EMPRESAS	VINCULO	PAIS	% PARTICIPAÇÃO	LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS	(1) DIVIDENDOS	(1) EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS AJUSTADO	PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO	LUCRO APÓS COMPENSAÇÃO PREJUÍZO	RESULTADO CONSOLIDADO
Company	Link with Brazil	Country	Percentage	Income before Tax	(1) Dividends	(1) Equity in earnings of	Income before Tax Adjusted	Accumulated Deficit, Beginning of Year	Net (Loss) / Income for the period	Equity equivalence of controlled
Cellulose Eldorado Austria GmbH	Tudoelândia	Austria	100%	€ 75.530.744,44			€ 75.530.744,44	€ 75.530.744,44	€ 75.530.744,44	R\$ 581.757.120,58
Eldorado USA Inc.	Controlada Indireta	Estados Unidos	100%	\$ 2.753.920,00			\$ 2.753.920,00	\$ 2.753.920,00	\$ 2.753.920,00	
Eldorado Int. Finance GmbH	Controlada Indireta	Austria	100%	€ 811.330,76			€ 811.330,76		€ 811.330,76	
Cellulose Eldorado Asia	Controlada Indireta	China	100%	R -334.829,76			R -334.829,76		R -334.829,76	

Tabela 19—demonstrativo de lucros e prejuízos no exterior 2019”

Conforme evidenciado anteriormente, a Eldorado não ofereceu quaisquer valores a tributação no ano-calendário de 2018 (ver Tabela 1 e Tabela 2) e ofereceu à tributação na ECF do ano-calendário de 2.019 o valor de R\$ 3.561.111,65 como adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior”, para fim de determinação das bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL (ver Tabela 3 e Tabela 4).

Por meio do Termo de Intimação nº 04, a fiscalizada foi intimada a decompor o valor de R\$ 3.561.111,65 citado acima, indicando o montante correspondente a cada uma de suas controladas/coligadas no exterior. Em resposta datada de 04/11/2021, a fiscalizada apresentou uma Tabela na qual discriminou os lucros da investida Eldorado USA (fl.1.017):

ELDORADO USA		2019
		CONSOLIDADO em R\$
impostos mês a mês:	JAN	357.972,37
	FEV	364.236,26
	MAR	5.225.825,13
	ABR	8.900.816,42
	MAI	2.589.184,82
	JUN	3.095.456,51
	JUL	7.889.126,35
	AGO	12.154.989,99
	SET	14.071.505,82
	OUT	9.942.101,67
	NOV	5.607.458,92
	DEZ	72.315.368,65
		R\$ 3.561.111,65

Tabela 20—adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” em 2019

Da análise da Tabela 5 comprovamos que o valor oferecido à tributação nº ano-calendário de 2019 refere-se exclusivamente aos lucros apurados nº exterior pela controlada Eldorado USA.

Nota-se que nenhum valor foi oferecido à tributação com relação aos lucros apurados no exterior pelas controladas Celulose Eldorado Austria GmbH, CEA – China Branch e Eldorado Intl Finance GmbH nos anos calendários de 2.018 e 2.019.

Analisando a Tabela 10 verificamos que as controladas acima citadas também apuraram resultado positivo nos anos-calendário de 2.018 e 2.019, assim, por meio do Termo de Intimação nº 02, datado de 03/12/2021 (fls.582/584), a fiscalizada foi intimada a esclarecer o porquê dos lucros auferidos pelas controladas no exterior – controladas Celulose Eldorado Austria GmbH, Eldorado USA, CEA – China Branch e Eldorado Intl Finance GmbH não terem sido oferecidos à tributação no Brasil no ano-calendário de 2018 e os lucros apurados no ano-calendário de 2019 pelas controladas Celulose Eldorado Austria GmbH, CEA – China Branch e Eldorado Intl Finance GmbH também não terem sido oferecidos à tributação no Brasil. Em resposta datada de 21/12/2021, a fiscalizada assim justificou a razão de não ter oferecido os lucros das citadas controladas nº exterior à tributação no Brasil:

“A Empresa esclarece que os lucros auferidos pela Eldorado USA Inc., em 2018, foram compensados com os prejuízos auferidos por ela em 2017. Em comprovação dessa informação, a Empresa apresentou o Financial Statement1 relativo ao ano de 2018 anexo (DOC_09 da resposta ao 1º Termo de Intimação, apresentada pela Empresa em 4 de novembro de 2021). Já no que diz respeito às investidas Cellulose Eldorado Austria GmbH e Eldorado Intl. Finance GmbH, ambas sediadas na Áustria, a Empresa esclarece que os lucros dessas empresas não foram oferecidos à tributação por força do disposto no Artigo 7 do acordo para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Áustria, segundo o qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”.

Por fim, em relação à investida Cellulose Eldorado Asia, sediada na China, a Empresa esclarece que os lucros dessa empresa não foram oferecidos à tributação por força do disposto no Artigo 7 do acordo para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e China, segundo o qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente neste Estado Contratante”.

6.1.2 Da determinação dos resultados

A IN RFB nº 1.520/2.014 regulamenta as obrigações tributárias acessórias a serem necessariamente cumpridas pela controladora brasileira, de forma a possibilitar a consolidação dos resultados de suas investidas estrangeiras, conforme se deduz do seu artigo 11, § 2º:

[...]

O artigo 35, parágrafo único, inciso I, da IN RFB nº 1.520/2.014 reforça a obrigatoriedade de elaboração do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na ECF como requisito essencial para a consolidação de resultados, in verbis:

[...]

Fica evidente, pois, que o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas deverá ser formalmente apresentado na ECF. Conforme dispõe o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), o Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas deve constar no **Registro X355** da ECF. Assim, pelo que já foi discutido anteriormente, a falta de apresentação do Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas de determinada investida estrangeira **na ECF** constitui obstáculo intransponível que impede a consolidação de resultados da referida investida, nos termos do artigo 78 da Lei nº 12.973/2.014.

Uma vez que restou comprovado que nos anos-calendário de 2.018 e 2.019 a fiscalizada fez a opção de consolidação para todas suas investidas estrangeiras, mas **não apresentou demonstrativo de rendas ativas**, a tributação dos resultados deverá se dar pela aplicação da regra geral da TBU, isto é, os lucros apurados deverão ser individualmente tributados, sendo adicionados ao lucro líquido da investidora brasileira, para fim de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Já os eventuais prejuízos por elas apurados só poderão ser compensados com os respectivos lucros futuros auferidos por cada investida.

Cabe aqui um esclarecimento. Conforme já informado nos itens 3.1.1 e 3.1.2 a fiscalizada deixou de oferecer a tributação os lucros apurados pelas investidas no exterior Celulose Eldorado Austria GmbH, CEA – China Branch e Eldorado Intl Finance GmbH. A alegações da fiscalizada foi de que todas estas empresas estariam sediadas em países nos quais o Brasil tem firmado tratados internacionais para evitar dupla tributação, motivo pelo qual os lucros auferidos por tais investidas não deveriam ser tributados no Brasil.

Ainda que grande parte da fundamentação legal pertinente à matéria já tenha sido apresentada no subitem 4.5, para a presente análise convém novamente trazer a lume o que prevê o parágrafo 1º do artigo 7º das convenções internacionais para evitar dupla tributação, realizadas conforme o modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

“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.”

Tal dispositivo, porém, deve ser interpretado à luz dos comentários da própria OCDE, conforme abaixo:

A dupla tributação jurídica internacional pode ser definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação do capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre o rendimento e o capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros, ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, **devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo. (grifei)**

Especificamente no capítulo que trata sobre o art. 7º da Convenção Modelo consta, no título II (“Comentários às disposições do artigo), § 1º, alínea 14 que:

“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 (BRASIL) tributar seus residentes (Eldorado) 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.”

Conforme exposição acima, o objetivo dos tratados seria evitar a dupla tributação dos lucros da sociedade investida. Suas normas em nada interferem na incidência das normas internas que tributam os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros em função da participação acionária que possuem no exterior.

No caso concreto, enquanto o art. 76 da Lei 12.973/14, simplesmente prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação acionária em empresas domiciliadas no exterior (“o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos), os tratados incidem sobre os lucros diretamente auferidos fora das fronteiras nacionais, não havendo conflitos entre as disposições. A Lei nº 12.973/2014 incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros. O objeto da referida lei não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil, ou seja, o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas, sim, os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e a legislação brasileira permite a empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando assim eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado. Não há, portanto, qualquer incompatibilidade entre os Tratados Internacionais aludidos pela fiscalizada e a norma interna.

A conclusão acima foi a adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18, de 08/08/2013, que, apesar de fazer referência ao art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, revela o entendimento do órgão a respeito do tema:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto nº art. 74 da MP nº 2.1583- 5, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; 34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e 34.3. 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.

Mesmo tendo sido o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 expressamente revogado a partir do AC 2015, não há por que concluir de maneira diferente com a entrada em vigor do art. 76 da Lei 12.973/14. As situações fáticas são as mesmas. **Portanto, deve ser afastada a alegação de afronta à Tratado Internacional pois inaplicável ao caso tratado nesta ação fiscal.**

Desta forma os lucros auferidos pelas investidas no exterior Celulose Eldorado Austria GmbH, Eldorado USA, CEA – China Branch e Eldorado Intl Finance GmbH serão tributados individualmente nesta ação fiscal.

6.1.2.1 Celulose Eldorado Austria GmbH

Analizando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verifica-se que existem lucros disponibilizados e não oferecidos à tributação, referentes aos anos-calendário de 2018 e 2019 conforme o caput do art. 77 da Lei 12.973/14, relativos Celulose Eldorado Austria GmbH e o valor efetivo é demonstrado a seguir.

Reproduzo abaixo os valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2018 e 2019 da controlada no exterior (Fls. 608/677).

Lucro antes do IR (em EURO)

Nome da sociedade	2018	2019
Celulose Eldorado Áustria GmbH	81.861.625,92	75.530.744,44

Tabela 21–Lucro antes do Imposto de Renda apurado pela Celulose Eldorado Austria GmbH

Vale salientar que o art. 10 da IN 1.520/14 dispõe:

Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.

A fiscalizada, através dos Termos de Intimação nº 03, 04 e 05, foi instada a apresentar as demonstrações financeiras das controladas no exterior que comprovem o valor de prejuízos acumulados de anos anteriores passíveis de compensação com os lucros auferidos nos anos -calendário de 2018 e 2019.

Conforme dados verificados nas demonstrações financeiras apresentadas pela fiscalizada em 16/03/2023 (fls.1.164/1.389) e reproduzidos na Tabela 17 a Celulose Eldorado Austria GmbH possuía saldo de prejuízos acumulados em 31/12/2017 passível de compensação no valor de Euros 7.697.218,60. Este valor deve ser compensado com o lucro auferido no ano-calendário de 2018. Assim temos:

Nome da sociedade	Lucro 2018	Prejuízo acumulado	Lucro após compensação
Celulose Eldorado Áustria GmbH	81.861.625,92	7.697.218,60	74.164.407,32

Tabela 22 – Lucro após compensação de prejuízo

Pode-se agora calcular o valor dos lucros da controlada no exterior no exterior Celulose Eldorado Austria GmbH que necessariamente deve ser disponibilizado para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da fiscalizada nos anos-calendários de 2018 e 2.019:

Lucro a ser tributado em 31/12/2018 (em Euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2018	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
74.164.407,32	100%	4,4390	329.215.804,09

Tabela 23—adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” em 2018

Lucro a ser tributado em 31/12/2019 (em Euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2019	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
75.530.744,44	100%	4,5305	342.192.037,69

Tabela 24—adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” em 2019

6.1.2.2 Eldorado Intl Finance GmbH

Analizando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verifica-se que existem lucros disponibilizados e não oferecidos à tributação, referentes aos anos-calendário de 2018 e 2.019 conforme o caput do art. 77 da Lei 12.973/14, relativos Eldorado Intl Finance GmbH e o valor efetivo é demonstrado a seguir.

Reproduzo abaixo os valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2018 e 2019 da controlada no exterior (Fls. 678/726)

Lucro antes do IR (em EURO)		
Nome da sociedade	2018	2019
Eldorado Intl Finance GmbH	1.935.831,01	811.330,75

Tabela 25—Lucro antes do Imposto de Renda apurado pela Eldorado Intl Finance GmbH

[...]

Conforme dados apresentados pela fiscalizada e reproduzidos na Tabela 16 a Eldorado Intl Finance GmbH não possui saldo de prejuízos acumulados até 31/12/2017 passível de compensação.

Pode-se agora calcular o valor dos lucros da coligada no exterior Eldorado Intl Finance GmbH que necessariamente deve ser disponibilizado para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da fiscalizada nos anos-calendário de 2018 e 2019:

Lucro a ser tributado em 31/12/2018 (em Euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2018	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
1.935.831,01	100%	4,4390	8.593.153,85

Tabela 26—adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” em 2018

Lucro a ser tributado em 31/12/2019 (em Euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2019	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
811.330,75	100%	4,5305	3.675.733,96

Tabela 27—adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” em 2019

6.1.2.3 Eldorado USA Inc

Analizando os documentos fornecidos pela fiscalizada verifica-se que existem lucros disponibilizados e não oferecidos à tributação, referentes aos anos-calendário de 2018 e 2019 conforme o caput do art. 77 da Lei 12.973/14, relativos Eldorado USA Inc e o valor efetivo é demonstrado a seguir.

Reproduzo abaixo os valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2018 e 2019 da controlada no exterior (Fls. 821/880)

Lucro antes do IR (em EURO)

Nome da sociedade	2018	2019
Eldorado USA Inc	1.613.419,00	2.753.920,00

Tabela 28—Lucro antes do Imposto de Renda apurado pela Eldorado USA

[...]

Conforme dados verificados nas demonstrações financeiras apresentadas pela fiscalizada em 16/03/2023 (fls.821/880) e reproduzidos na Tabela 17 a Eldorado USA possuía saldo de prejuízos acumulados em 31/12/2017 passível de compensação no valor de Euros 1.854.612,00. Este valor deve ser compensado com os lucros auferidos nos ano-calendário de 2018 e 2019. Assim temos:

Nome da sociedade	Lucro 2018	Prejuízo acumulado	Prejuízo acumulado após compensação
Eldorado USA	1.613.419,00	1.854.612,00	241.193,00

Tabela 29 – Prejuízo acumulado após compensação

Nome da sociedade	Lucro 2019	Prejuízo acumulado	Lucro após compensação
Eldorado USA	2.753.920,00	241.193,00	2.512.727,00

Tabela 30 – Lucro após compensação de prejuízo

Pode-se agora calcular o valor dos lucros da controlada no exterior no exterior Eldorado USA que necessariamente deve ser disponibilizado para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da fiscalizada no ano-calendário de 2.019:

Lucro a ser tributado em 31/12/2019 (em Euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2019	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
2.512.727,00	100%	4,5305	11.383.909,67

Tabela 31–“Lucro total a ser disponibilizados no Exterior” em 2019

Como destacado anteriormente, a Eldorado ofereceu à tributação na ECF do ano-calendário de 2.019 o valor de R\$ 3.561.111,65 como adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior”, para fim de determinação das bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL(Tabela 5). Este valor deverá ser excluído do montante calculado na Tabela acima.

Lucro a ser tributado em 31/12/2019 (em reais)	Lucro já disponibilizado (em reais)	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
11.383.909,67	3.561.111,65	7.822.798,02

Tabela 32–adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” em 2019

6.1.2.4 CEA - China

Analisando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verifica-se que existem lucros disponibilizados e não oferecidos à tributação, referentes ao ano-calendário de 2018 conforme o caput do art. 77 da Lei 12.973/14, relativos CEA - China e o valor efetivo é demonstrado a seguir.

Reproduzo abaixo os valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2018 e 2019 da controlada no exterior(Fls. 727/820)

Lucro antes do IR (em RMB)

Nome da sociedade	2018	2019
CEA - China	533.929,42	(344.829,76)

Tabela 33—Lucro antes do Imposto de Renda apurado pela CEA - China

[...]

Conforme dados apresentados pela fiscalizada e reproduzidos na Tabela 17 a CEA - China não possui saldo de prejuízos acumulados até 31/12/2017 passível de compensação.

35 Pode-se agora calcular o valor dos lucros da controlada no exterior CEA -China que necessariamente deve ser disponibilizado para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da fiscalizada no ano-calendário de 2018:

Lucro a ser tributado em 31/12/2018 (em RMB)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2018	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
533.929,42	100%	0,5636	300.922,62

Tabela 34—adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior” em 2018

6.1.2.5 Do resultado total desta infração a ser objeto de lançamento de ofício

Como destacado anteriormente, item 3.1.1, a Eldorado não ofereceu à tributação na ECF do ano-calendário de 2.018 quaisquer valores como adição ao lucro líquido a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior”, para fim de determinação das bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL, e ofereceu à tributação na ECF do ano-calendário de 2.019 o valor de R\$ 3.561.111,65 a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior”, para fim de determinação das bases de cálculo anuais do IRPJ e da CSLL.

Da análise de toda a documentação apresentada, constatou-se que a fiscalizada não ofereceu à tributação para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2018 nenhum valor referente a lucros apurados pela Celulose Eldorado Áustria, Eldorado Intl. Finance e CEA. Com relação ao ano-calendário de 2019 a fiscalizada não ofereceu à tributação nenhum valor referente a lucros apurados pela Celulose Eldorado Áustria e a Eldorado Intl. Finance. Com relação a Eldorado USA a fiscalizada ofereceu à tributação o valor de R\$ 3.561.111,65. Este valor foi compensado com o montante total dos lucros apurados pela Eldorado USA em 2019 (ver Tabela 32).

Diante de todo o exposto a auditoria fiscal apurou lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior não oferecidos à tributação, para fim de

apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2018 e 2019 conforme quadro a seguir.

EMPRESA	LUCROS 2018	LUCROS 2019
Celulose Eldorado Áustria	R\$ 329.215.804,09	R\$ 342.192.037,69
Eldorado Intl. Finance	R\$ 8.593.153,85	R\$ 3.675.733,96
Eldorado USA	-----	R\$ 7.822.798,02
CEA	R\$ 533.929,42	-----
Total a ser objeto de lançamento de ofício	R\$ 338.342.887,36	R\$ 353.690.569,67

Tabela 35 – Lucros disponibilizados do exterior objeto de lançamento de ofício

6.1.3 Do imposto pago no exterior

Por meio do Termo de Intimação nº 06 o fiscalizado foi intimado a apresentar cópias de documentos comprobatórios do pagamento de imposto de renda no exterior nos anos-calendário de 2018 e 2019 que poderão ser utilizados para deduzir o valor do tributo devido no Brasil.

Apresentar também planilha com os valores individualizados por cada investida estrangeira.

Como resposta ao Termo de Intimação nº 06, recebida em 31/05/2023(fl.1.399/1.400), o fiscalizado respondeu que

“Seguem os comprovantes de pagamento do imposto sobre a renda no exterior, nos anos-calendário de 2018 e 2019, referentes à Celulose Eldorado Asia, lavrados originalmente em Chinês e Português, e consularizados (DOC_01); e à Cellulose Eldorado Austria GmbH, acompanhados da sua tradução juramentada, e apostilados(DOC_02).

Seguem também os comprovantes de apuração do imposto sobre a renda relativos à Eldorado Intl. Finance GmbH, acompanhados da sua tradução juramentada, e apostilados, atestando que essa sociedade não pagou imposto sobre a renda no exterior em 2018 e 2019. (DOC_03). No que se refere à Eldorado USA Inc., a Empresa esclarece que, até o presente momento, não utilizou no Brasil o crédito decorrente do recolhimento de

imposto sobre a renda nos Estados Unidos em 2018 e 2019. Sem prejuízo, ressaltando o seu direito de utilizar tal crédito no futuro, a Empresa informa que já solicitou às autoridades fiscais dos Estados Unidos os documentos aplicáveis, e atualmente aguarda que estes sejam disponibilizados. Segue anexa, ainda, planilha com os valores individualizados por cada investida estrangeira (DOC_04).”

6.1.3.1 Celulose Eldorado Áustria

Analizando os documentos apresentados como resposta ao Termo de Intimação nº 06 especificamente em relação a Celulose Eldorado Áustria(DOC 02), verificamos a comprovação do imposto pago no exterior nos anos-calendário de 2018 e 2019 no valor total de EUR 2.266.642,00 e EUR 1.613.743,94 respectivamente.

O art. 26 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995 permite a compensação do imposto de renda, incidente no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital e em seu § 3º a condição para a conversão dos valores pagos no exterior para Reais:

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

A seguir faremos a conversão dos valores pagos na Áustria em 2018 para reais

[...]

Os valores de **R\$ 10.131.276,61** e **R\$ 10.028.358,15** serão totalmente compensados com o imposto devido no Brasil nos anos-calendário de 2018 e 2019 respectivamente. Estes valores passaram pelo crivo dos limites impostos pelo art. 87 da Lei nº 12.973/2014.

6.1.3.2 CEA

Analizando os documentos apresentados como resposta ao Termo de Intimação nº 06 especificamente em relação a Celulose Eldorado Áustria(DOC 01), verificamos a comprovação do imposto pago no exterior no ano-calendário de 2018 no valor total de RMB 73.442,94.

A seguir faremos a conversão dos valores pagos na China em 2018 para reais:

[...]

O valor de **R\$ 43.434,15** será totalmente compensado com o imposto devido no Brasil no ano-calendário de 2019. Este valor passou pelo crivo dos limites impostos pelo art. 87 da Lei nº 12.973/2014.

6.1.3.3 Eldorado Intl. Finance GmbH

Abaixo transcrevo trecho da resposta da fiscalizada ao Termo de Intimação nº 06 especificamente em relação a Eldorado Intl. Finance GmbH:

*“Seguem também os comprovantes de apuração do imposto sobre a renda relativos à Eldorado Intl. Finance GmbH, acompanhados da sua tradução juramentada, e apostilados, atestando que essa sociedade **não pagou imposto sobre a renda no exterior em 2018 e 2019.** (DOC_03)”.*

Diante desta afirmação não há de se falar de compensação de imposto de renda pago no exterior referente a essa controlada.

6.1.3.4 Eldorado USA Inc.

Abaixo transcrevo trecho da resposta da fiscalizada ao Termo de Intimação nº 06 especificamente em relação a Eldorado USA Inc:

*No que se refere à Eldorado USA Inc., a Empresa esclarece que, até o presente momento, não utilizou no Brasil o crédito decorrente do recolhimento de imposto sobre a renda nos Estados Unidos em 2018 e 2019. Sem prejuízo, ressaltando o seu direito de utilizar tal crédito no futuro, **a Empresa informa que já solicitou às autoridades fiscais dos Estados Unidos os documentos aplicáveis, e atualmente aguarda que estes sejam disponibilizados.***

Com a falta de documentação hábil para comprovação do pagamento do imposto de renda no exterior não há como esta fiscalização proceder a compensação com o imposto devido no Brasil.

6.2 Ajustes Decorrentes da Equivalência Patrimonial

Os investimentos em controladas devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com o Art. 248 da Lei das S/A.

Na ECF da empresa ELDORADO, no registro L300 - **Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal** foram informados os seguintes valores com relação às participações avaliadas por equivalência patrimonial:

3.01.01.05.01.06	Resultados positivos em participações societárias avaliadas pelo método da Equivalência Patrimonial	ZERO
3.01.01.09.01.09	(-) Resultados negativos em participações societárias avaliadas pelo método da Equivalência Patrimonial	R\$ 581.757.129

Este resultado deduzido na DRE **deveria** ter seu efeito anulado no e-lalur pela adição do mesmo valor.

No registro M300 - demonstração do lucro real temos os seguintes lançamentos:

19.05	adição	Investimento avaliado pelo valor de Patrimônio Líquido - contrapartida por redução no valor de Patrimônio Líquido reconhecida no resultado	ZERO
100.05	exclusão	(-) Investimento avaliado pelo valor de Patrimônio Líquido - contrapartida por aumento no valor de Patrimônio Líquido reconhecida no resultado	R\$ 581.757.129

Abaixo apresentamos a orientação do Manual da ECF_2019 com relação ao preenchimento dos campos acima:

19.05	Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por redução no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado	Art. 181, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017. Informar neste linha a contrapartida a que se refere o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, por redução no valor de patrimônio líquido do investimento, reconhecida no resultado. Observação 1: Este ajuste é realizado de forma independente dos ajustes relativos às contrapartidas das reduções da mais-valia e da menos-valia. Observação 2: Este ajuste é realizado de forma independente dos ajustes decorrentes de avaliação a valor justo na investida.
100.05	(-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por aumento no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado	Art. 181, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017. Informar nesta linha a contrapartida a que se refere o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, por aumento no valor de patrimônio líquido do investimento, reconhecida no resultado. Observação 1: Este ajuste é realizado de forma independente dos ajustes relativos às contrapartidas das reduções da mais-valia e da menos-valia. Observação 2: Este ajuste é realizado de forma independente dos ajustes decorrentes de avaliação a valor justo na investida.

Como a fiscalizada deduziu um valor de R\$ 581.757.129 do resultado a título de “(-) Resultados negativos em participações societárias avaliadas pelo método da Equivalência Patrimonial” na DRE, para sua devida anulação no M300 deveria ter sido adicionado este mesmo valor na linha 19.05, conforme orientações do Manual da ECF.

Contrário ao que indica o ajuste, o contribuinte excluiu o valor no e-Lalur já deduzido, inclusive na DRE, duplicando assim o valor das despesas referentes aos resultados negativos em participações societárias avaliadas pelo método da Equivalência Patrimonial.

Com o intuito de esclarecer esses procedimentos a fiscalizada foi intimada através do item 6 do Termo de Início de Fiscalização a esclarecer se a informação apresentada na ECF 2019 no registro L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal no valor de R\$ 581.757.129,68 na rubrica “resultados negativos em participações societárias avaliadas pelo método de equivalência patrimonial” está correta ou se este valor deveria estar registrado na rubrica “resultados positivos em participações societárias avaliadas pelo método de equivalência patrimonial”.

Em resposta recebida em 04/11/2021 a fiscalizada escreveu

“A Empresa confirma que, de fato, houve um equívoco no preenchimento do registro L300 da ECF 2019, que deveria estar registrado na rubrica “resultados positivos em participações societárias avaliadas pelo método de equivalência patrimonial”. Por essa razão, a Empresa solicita autorização para a retificação o referido dado na ECF 2019 para sanar o erro formal em questão”.

Desta forma, constatou-se que a fiscalizada não adicionou ao lucro líquido na determinação do lucro real o ajuste negativo do investimento no valor R\$ 581.757.129,68 cuja contrapartida foi contabilizada em conta de resultado, (art. 23 do DL nº 1.598/77 - art. 389 do RIR/99 - art. 426 do RIR/2018).

Além disso constatou-se a exclusão na determinação do lucro real o mesmo valor de R\$ 581.757.129,68 sem, contudo, ter sido reconhecido na determinação do resultado este valor como resultado positivo em participações societárias avaliadas pelo patrimônio líquido.

Diante desses fatos verificou-se a necessidade de glosa do valor de R\$ 581.757.129 lançado na linha 100.05 do registro M300 e lançamento adicional de R\$ 581.757.129 na linha 19.05 do mesmo registro.

[...]

7. Das considerações finais

Impõe-se destacar que na determinação dos créditos tributários de IRPJ e da CSLL ora constituídos, não foram utilizados, para fim da compensação limitada a 30% do lucro ajustado, nem o saldo de prejuízos fiscais, tampouco o saldo de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, uma vez que a fiscalizada, em atendimento ao Termo de Intimação nº 03 (fls. 881/884), esclareceu em sua resposta datada de 04/02/2022 (fls. 890/891)

“que foi utilizado saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, apurado até 31/12/2017, no âmbito do PRT – Programa de Regularização Tributária. Além disso, a Empresa esclarece que parte do prejuízo fiscal e da base negativa existentes em 31/12/2017 foi compensada em exercícios financeiros subsequentes”.

E ainda,

“Reafirmando seu forte compromisso com o cumprimento da legislação tributária (inclusive os acordos internacionais celebrados pelo Brasil), a Empresa informa que não deseja que os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, apurados até 31/12/2017, sejam aproveitados pela fiscalização para a redução de crédito tributário que porventura venha a ser constituído de ofício.”

Lavrados os autos de infração de e-fls. 1.509/1.533, a Contribuinte apresentou a impugnação de e-fls. 1.597/1.649, através do qual elencou os seguintes argumentos (também extraídos do relatório da decisão recorrida):

Preliminar de nulidade

Alegou que é preciso reconhecer a nulidade dos presentes lançamentos, que apresentam erros graves e irreparáveis na apuração do suposto crédito tributário. Enumerou assim os alegados erros:

a) **Lançamento a crédito em conta de resultado na DRE (ou seja, com efeito de “receita”), que foi considerado pela Fiscalização como um lançamento a débito (ou seja, com efeito de “despesa”)** - o tópico IV.1 a sua impugnação demonstrará que o erro cometido pela contribuinte foi meramente formal é que é incorreta a afirmação do Fisco acerca da necessidade de adição do valor de R\$ 581.757.129,68 à base de cálculo do IRPJ e a CSLL;

b) **Exigência de adição ao LALUR de valor correspondente ao ajuste de equivalência patrimonial quando o cabível seria a exclusão do valor em questão** - o tópico IV.2 da sua impugnação demonstrará que, uma vez que o lançamento em conta de resultado foi positivo, a sua neutralização no LALUR demandou uma exclusão, justamente o que a Impugnante fez;

c) **Resultado negativo (prejuízo) do ano calendário de 2019 considerado como resultado positivo (lucro) para fins de tributação** - no tópico IV.4 da sua impugnação restará demonstrado que a Fiscalização considerou que o prejuízo fiscal (e base negativa de CSLL) apurado pela Impugnante no ano de 2019, no valor de R\$ 426.535.806,46, seria um “lucro”, exigindo IRPJ e CSLL sobre supostos rendimentos que, ainda que fossem tributáveis, ficariam aquém desse prejuízo apurado em 2019;

d) **Taxas de câmbio equivocadas** - conforme restará comprovado nos tópicos V.6 e V.7, quando da adição promovida à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a Fiscalização deixou de converter os lucros da subsidiária da Impugnante sediada na China de renminbi (RMB) para reais(BRL) e utilizou a taxa de câmbio válida para euros (EUR) ao converter em reais (BRL) os valores em dólares norte-americanos (USD) referentes aos lucros da subsidiária sediada nos Estados Unidos.

Com fundamento no art. 142 do CTN c/c art. 10, V do Decreto nº 70.235/72, considera que a correta apuração do valor tributável e o correto cálculo do tributo devido são elementos essenciais do lançamento, de modo que os irreparáveis erros cometidos pelo Fisco acarretam a inequívoca e absoluta nulidade do lançamento.

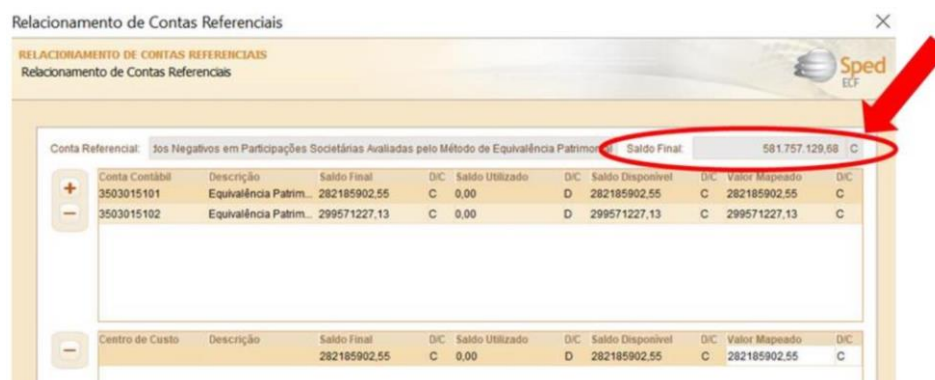
Mérito

Divergências contábeis – Exclusão no LALUR para neutralizar o Ajuste de Equivalência Patrimonial

Com relação ao valor de R\$ 581.757.129,68, informado pela Impugnante na conta contábil nº 3.01.01.09.01.09 “(-) Resultados Negativos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial”, do registro L300 da ECF (Doc_05), a impugnante reconheceu que a citada conta contábil deve ser utilizada para registrar perdas decorrentes de ajustes no valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, reflexo de prejuízos apurados por controladas e coligadas da empresa que realiza tais registros.

Considerando que o ajuste de equivalência patrimonial tem impacto negativo sobre o resultado (reduzindo-o como reflexo da perda/despesa registrada), para neutralizar esse impacto negativo, é necessário efetuar um ajuste de adição no LALUR, aumentando o Lucro Real no mesmo valor em que o lucro contábil foi reduzido pelo registro da perda/despesa. No entanto, segundo a impugnante, **não foi isso o que aconteceu no caso objeto da autuação ora impugnada.**

Apesar de ter registrado o resultado de equivalência a uma conta de despesa, a Impugnante realizou o lançamento a crédito nessa conta de resultado (o que é evidenciado pelo sinal “C - crédito”). Isso demonstra que, na verdade, o lançamento impactou positivamente o resultado da Impugnante (ou seja, com efeito de receita), como se pode ver da tela extraída do registro L300 da sua ECF (Doc_05):



Relacionamento de Contas Referenciais

RELACIONAMENTO DE CONTAS REFERENCIAIS

Relacionamento de Contas Referenciais

Conta Referencial	Saldo Final	D/C
Jos Negativos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	581.757,129,68	C

Conta Contábil	Descrição	Saldo Final	D/C	Saldo Utilizado	D/C	Saldo Disponível	D/C	Valor Mapeado	D/C
3503015101	Equivalência Patrim.	282185902,55	C	0,00	D	282185902,55	C	282185902,55	C
3503015102	Equivalência Patrim.	299571227,13	C	0,00	D	299571227,13	C	299571227,13	C

Centro de Custo	Descrição	Saldo Final	D/C	Saldo Utilizado	D/C	Saldo Disponível	D/C	Valor Mapeado	D/C
		282185902,55	C	0,00	D	282185902,55	C	282185902,55	C

A impugnante pontuou que a própria Fiscalização trouxe no TVF imagem do Registro L300 da ECF no qual é possível identificar que o lançamento foi realizado a crédito em conta de resultado, conforme se observa na pg. 09 do TVF:



Registro L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal

Registro L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal

Código	Descrição	Valor	D/C
3.01.01.00.01	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	795.995.096,00	C
3.01.01.00.01	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	202.750.342,00	D
3.01.01.00.01	(-) Variações Cambiais Passivas	0,00	C
3.01.01.00.01	(-) Perdas Incorridas no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00	C
3.01.01.00.01	(-) Perdas em Operações Day-Trade	0,00	C
3.01.01.00.01	(-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00	C
3.01.01.00.01	(-) Despesas de Remuneração de Detentores	0,00	C
3.01.01.00.01	(-) Juros com Empréstimos de Pessoas Vinculadas no Situação em País com Tributação favorecida	0,00	C
3.01.01.00.01	(-) Despesas Financeiras Relativas à Arrendamento Mercantil Financeiro	0,00	C
3.01.01.00.01	(-) Outras Despesas Financeiras	827.750,00	C
3.01.01.00.01	(-) Resultado Negativo em Participações Societárias Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	581.757,129,68	C

Tabela 12- Registro L300 ("Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal")

Consequentemente, esse lançamento efetuado pela Impugnante em sua DRE correspondeu ao reconhecimento de uma receita de equivalência patrimonial para fins de apuração do resultado do ano calendário de 2019, razão pela qual impactou de forma positiva o seu resultado contábil daquele ano.

Para neutralizar esse impacto positivo em seu resultado, a Impugnante efetuou um ajuste de exclusão no LALUR, reduzindo o Lucro Real no mesmo valor em que o seu lucro contábil foi aumentado pelo registro da receita decorrente de equivalência patrimonial evidenciada acima.

Logo, é preciso reconhecer a insubsistência do lançamento fiscal de IRPJ e CSLL em relação à exclusão do valor de R\$ 581.757.129,68 realizada no LALUR, que apenas objetivou neutralizar o impacto positivo do lançamento realizado na conta contábil nº 3.01.01.09.01.09 que, como visto, representou uma receita de equivalência patrimonial que foi reconhecida no resultado/lucro contábil da Impugnante.

A impugnante alegou, outrossim, que após o encerramento da ação fiscal ela sanou o erro formal e realocou o lançamento da conta nº 3.01.01.09.01.09 “(-) Resultados Negativos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial” para a conta contábil nº 3.01.01.05.01.06 “Resultados Positivos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial”.

Essa retificação não teve qualquer impacto sobre o resultado/lucro contábil da Impugnante para o exercício de 2019. 73. Tanto é assim que o “Resultado Líquido do Período” informado na ECF do ano de 2019 se manteve em R\$ 542.343.177,69, mesmo depois da retificação que realocou o lançamento efetuado a título de ajuste de equivalência patrimonial, como se pode ver da tela abaixo:

The screenshot displays the 'Sped ECF' software interface. On the left, a sidebar shows a hierarchical tree of accounting and tax codes. The main window is titled 'RELACIONAMENTO DE CONTAS REFERENCIAIS' and contains a table with columns for 'Conta Contábil', 'Descrição', 'Saldo Final', 'D.C.', 'Saldo Utilizado', 'D.C.', 'Saldo', 'D.C.', and 'Valor Movido'. A red circle highlights the 'Saldo Final' field, which contains the value '542.343.177,69'. A red arrow points from the bottom of the window towards this field. At the bottom of the interface, there is a 'Resumo da Escrituração' section with fields for 'Contribuinte', 'Data Inicial', 'Data Final', 'CNPJ', and 'BCP'.

Na opinião da impugnante, tal fato o confirma que (i) de fato, o lançamento anterior, em que pese efetuado na conta contábil nº 3.01.01.09.01.09, já possuía efeito positivo(ou seja, de receita) no resultado/lucro contábil da Impugnante; e (ii) diante de tal efeito positivo, era necessário realizar sua exclusão no LALUR, exatamente como foi feito pela Impugnante.

Ano-calendário de 2019 – Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL

Segundo a impugnante, a autoridade fiscal teria cometido outro equívoco grave na interpretação das informações prestadas por meio da declaração fiscal transmitida em 2019.

Ao calcular o valor do IRPJ e da CSLL decorrentes das infrações fiscais que supostamente teriam sido cometidas naquele ano, a Fiscalização considerou que a Impugnante teria apurado naquele ano um lucro tributável de R\$ 426.535.806,46.

No entanto, após realizar os ajustes de natureza tributária ao lucro líquido antes dos impostos, na verdade, em 2019 a Impugnante apurou um **prejuízo fiscal e uma base negativa de CSLL no valor de R\$ 426.535.806,46.**

Assim sendo, mesmo que estivesse correta a base de cálculo de R\$ 353.690.569,67 apontada pela Fiscalização no TVF e nos Autos de Infração para o ano de 2019 (o que se admite apenas para fins de argumentação), tal valor teria sido integralmente absorvido pelo resultado fiscal negativo de R\$ 426.535.806,46, de modo que ainda assim não caberia a cobrança de valores a título de IRPJ e CSLL para aquele ano de 2019.

Impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre lucros de subsidiárias em países com os quais o Brasil possui tratado para evitar dupla tributação

A impugnante reconheceu que, nos termos dos arts. 77 e 79 da Lei nº 12.973/2014, os lucros de controlada domiciliada no exterior devem ser computados na determinação do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL da controladora domiciliada no Brasil.

Para tanto, a controladora brasileira deve adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor do ajuste positivo que apurar sobre o seu investimento nas controladas no exterior, com base no Método da Equivalência Patrimonial e na proporção correspondente aos lucros propriamente ditos (sem considerar variação cambial).

A referida norma adota a presunção de disponibilidade dos lucros das controladas no exterior em favor da controladora brasileira em 31 de dezembro do exercício em que apurados em balanço, tributando os lucros como se pertencessem à controladora brasileira, independentemente de sua efetiva distribuição ao Brasil.

No entanto, segundo a impugnante, não há que se falar em aplicação dos arts. 77 e 79 da Lei nº 12.973/2014 para a tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, dos lucros de controlados sediados em países com os quais o Brasil tenha celebrado acordo para evitar dupla tributação. Isso porque, nesses casos a disposição constante dos tratados prevalece em relação à Lei nº 12.973/2014, por força do disposto no art. 98 do CTN.

Neste sentido, fez referência ao art. 7º dos tratados celebrados entre o Brasil e a Áustria e o Brasil e China, os quais preveem expressamente que os lucros das empresas estabelecidas, respectivamente, na Áustria e na China somente podem ser tributados por esses países, não cabendo ao Brasil o direito de tributá-los. Em defesa do seu entendimento, fez referência a precedentes da CSRF, do STF e do STJ, fls. 1622-1623.

Afirmou, outrossim, que a exigência de IRPJ e CSLL em afronta à previsão constante dos tratados, em última análise, configura uma negativa de vigência, por parte do Brasil, de normas internacionais que o país se comprometeu a cumprir, violando o disposto no Artigo 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Com fundamento no art. 98 do CTN, a impugnante considera que diante de conflito entre normas de direito internacional e norma de direito interno, deve prevalecer a norma mais específica (no caso, a do tratado) sobre a genérica (no caso, a norma interna).

Lei nº 12.973/2014 e tratados – mesmo objeto

A impugnante contestou a tese adotada pela autoridade autuante, no sentido de que o objeto de tributação pela Lei nº 12.973/2014 “não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil” (pg.29 do TVF) ou de que “a Lei nº 12.973/2014 incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros” (pg. 28 do TVF).

No entender da impugnante, é inquestionável que a norma veiculada na Lei nº 12.973/14 determina a tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos lucros auferidos por subsidiárias no exterior. Neste sentido, mencionou precedentes da CSRF (v. fls. 1625-1626) e opiniões doutrinárias (v. fls. 1626).

Consequentemente, a impugnante considera que a presente autuação configura clara violação dos Tratados Brasil-Áustria e Brasil-China, pois impõe a cobrança de IRPJ e CSLL sobre os lucros de subsidiárias da Impugnante sediadas na Áustria e na China.

Bitributação – irrelevância da compensação do imposto pago no exterior

A impugnante também questionou a tese da autoridade autuante, no sentido de que não há a dupla tributação, independentemente da existência de tratado” (pg.29 do TVF).

Neste sentido, afirmou que o compromisso assumido pelo Brasil no contexto da celebração dos Tratados Brasil-Áustria e Brasil-China, mais especificamente pelo que dispõe os Artigos 7 desses tratados, não é substituível pela promessa de que eventual tributo recolhido a esses países será aproveitado no Brasil para reduzir a exigência fiscal aqui imposta. Neste sentido, fez referência a precedente do TRF – 3ª Região (v. fls. 1628) e invocou o art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (internalizada pelo Decreto 7.030/2009), a qual determina que todos os tratados internacionais devem ser interpretados “à luz do seu objetivo e finalidade”.

Nestes termos, considerou incabível a exigência de IRPJ e CSLL pretendida pela Fiscalização por meio do lançamento ora impugnado. Para embasar seu entendimento, analisou a jurisprudência do CARF e CSRF (v. fls. 1629-1634), bem

como a jurisprudência do STJ, Tribunais Regionais Federais e Justiça Federal (fls. 1634-1638).

Taxa de câmbio incorreta, referente aos lucros apurados pela controlada da China (2018)

Subsidiariamente, na hipótese de serem considerados devidos valores a título de IRPJ e CSLL em razão dos lucros apurados pelas controladas da impugnante situadas na Áustria e na China, alegou que a presente autuação não merece prosperar em virtude de erros cometidos quando do lançamento em relação à taxa de utilizada para conversão dos lucros apurados pela subsidiária da Impugnante sediada na China.

No que tange à conversão para reais do valor dos lucros apurados em 2018 pela subsidiária da impugnante situada na China, afirmou que o valor correto seria de R\$ 300.922,62, conforme corretamente apurado pelo Fisco na Tabela 34, apresentada na pg. 34 do TVF:

Lucro a ser tributado em 31/12/2018 (em RMB)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2018	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
533.929,42	100%	0,5636	300.922,62

Tabela 34—adição ao lucro líquido a título de "Lucros Disponibilizados no Exterior" em 2018

No entanto, ao calcular o valor que supostamente deveria ser acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação ao ano de 2018, em vez de considerar o valor de R\$ 300.922,62, a Fiscalização considerou a equivocada quantia de R\$ 533.929,42, como se observa na pg.36 do TVF:

EMPRESA	LUCROS 2018	LUCROS 2019
Celulose Eldorado Áustria	R\$ 329.215.804,09	R\$ 342.192.037,69
Eldorado Intl. Finance	R\$ 8.593.153,85	R\$ 3.675.733,96
Eldorado USA	-----	R\$ 7.822.798,02
CEA	R\$ 533.929,42	-----
Total a ser objeto de lançamento de ofício	R\$ 338.342.887,36	R\$ 353.690.569,67

Tabela 35 – Lucros disponibilizados do exterior objeto de lançamento de ofício

No seu entender, esse erro grave e irreparável implica a nulidade dos autos de infração ora impugnados.

Empresa subsidiária nos EUA – taxa de conversão de câmbio e compensação de tributos recolhidos

Em relação a este tópico, a impugnante reconheceu que:

- a) a regra de tributação veiculada pela Lei nº 12.973/2014 é aplicável em relação aos lucros auferidos por sua subsidiária norte-americana (tendo em vista a inexistência de tratado para evitar a dupla tributação com os Estados Unidos);
- b) o valor oferecido à tributação pelo IRPJ e pela CSLL foi menor do que o devido em virtude da utilização, naquele ano de 2019, de prejuízo que já havia sido consumido em período anterior

Não obstante o reconhecimento destes fatos, afirmou que a autoridade fiscal cometeu os seguintes equívocos:

- a) utilizou taxa de câmbio incorreta para a conversão dos lucros apurados em dólares para reais;
- b) não considerou os valores recolhidos a título de imposto de renda nos Estados Unidos, no ano de 2019;

Reiterou que o prejuízo (e não lucro) apurado pela Impugnante no ano de 2019 foi suficiente para absorver eventual saldo positivo do resultado apurado pela operação da subsidiária norte-americana.

No tocante à taxa de câmbio, afirmou que a autoridade autuante utilizou equivocadamente o euro como moeda de referência dos lucros da subsidiária da Impugnante sediada nos Estados Unidos. Esse erro impactou a taxa de câmbio utilizada para converter os lucros auferidos por essa subsidiária em 2019 de dólares para reais, como é possível notar na pg.33 do TVF:

Lucro a ser tributado em 31/12/2019 (em Euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2019	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
2.512.727,00	100%	4,5305	11.383.909,67

Tabela 31—"Lucro total a ser disponibilizados no Exterior" em 2019

Afirmou que as cotações do euro e do dólar norte-americano na data de 31/12/2019 eram distintas, como pode ser observar dos dados abaixo obtidos junto ao boletim de cotações disponibilizado no site do Bacen (Banco Central do Brasil):

Cód.	Tipo	Moeda	Cotações em Real ^{1/}		Paridade ^{2/}	
			Compra	Venda	Compra	Venda
220	A	USD	4,0301	4,0307	1,0000	1,0000
978	B	EUR	4,5290	4,5305	1,1238	1,1240

Afirmou que o erro referente à taxa de câmbio tem o seguinte impacto sobre os valores apontados como devidos a título de IRPJ, CSLL, multa e juros:

Base de Cálculo	IRPJ	CSLL	Subtotal	Multa 75%	Juros Selic	Total
R\$7.822.798,02	R\$ 1.955.699,5050	R\$704.051,82	R\$2.659.751,33	R\$1.994.813,50	R\$656.160,65	R\$5.310.725,47
R\$6.566.937,06	R\$ 1.641.734,2650	R\$591.024,34	R\$2.232.758,60	R\$1.674.568,95	R\$550.821,55	R\$4.458.149,10
Diferença:						R\$ 852.576,38

Diante de tal erro por parte da Fiscalização na determinação dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL, considera imprescindível reconhecer a nulidade dos Autos de Infração ora impugnados. Subsidiariamente, caso não se entenda pela nulidade dos lançamentos em relação aos lucros da subsidiária norte-americana da Impugnante relativos ao ano de 2019, é preciso reconhecer o erro cometido pela Fiscalização na apuração dos valores acrescidos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL daquele ano, corrigindo-se a taxa de conversão de dólares para reais em 31/12/2019, utilizando para tanto o valor de R\$ 4,0307.

No tocante aos valores recolhidos a título de IRPJ no Estados Unidos, afirmou que a presente fiscalização teve início em 2021, durante a pandemia, que suspendeu (e até mesmo interrompeu) diversos serviços prestados ao público em geral e aos contribuintes em particular, tanto no Brasil quanto nos Estados Unidos.

Por isso, durante a fiscalização a Impugnante apresentou ao Fisco os comprovantes (ainda não reconhecidos pelas autoridades norte-americanas) e informou que havia até então optado por não compensar os respectivos valores até que esses documentos atendessem a todas as exigências impostas pela legislação brasileira para o aproveitamento do imposto recolhido no exterior.

No entanto, com a regularização (nos Estados Unidos) dos serviços necessários para a obtenção dos reconhecimentos por parte das autoridades fazendárias norte-americanas, foi possível reunir os comprovantes dos pagamentos de imposto de renda efetuados nos Estados Unidos relativo ao ano de 2019. Desses comprovantes, é possível extrair os seguintes valores (em dólares e convertidos para reais nas datas de pagamento):

Data	Valor recolhido (dólares)	Cotação do dólar na data	Valor (reais)
26/06/2019	\$ 50.000,00	R\$ 3,8441	R\$ 192.205,00
16/09/2019	\$ 50.000,00	R\$ 4,0872	R\$ 204.360,00
15/04/2019	\$ 112.153,00	R\$ 3,8730	R\$ 434.368,57
15/05/2020	\$ 324.481,00	R\$ 5,8229	R\$ 1.889.420,41
Total recolhido nos Estados Unidos:			R\$ 2.720.353,98

A Impugnante solicitou que tais comprovantes sejam considerados para fins de compensação com o IRPJ e a CSLL exigidos no Brasil sobre os lucros de sua subsidiária norte-americana, de modo a afastar completamente a exigência em relação a esse ponto, posto que o valor recolhido nos Estados Unidos é superior ao montante de R\$ 2.232.758,60 devido a título de IRPJ e de CSLL em relação a 2019 (caso fosse adotada a taxa de câmbio adequada), como também superior ao montante de R\$ 2.659.751,33 apurado pela Fiscalização (utilizando a taxa de câmbio incorreta).

Além disso, caso não se entenda pela nulidade dos presentes lançamentos, em razão dos erros injustificáveis cometidos pela autoridade fiscal, deve-se reconhecer que o prejuízo fiscal apurado pela Impugnante naquele ano de 2019 (R\$ 426.535.806,46) superou o montante acrescido pela Fiscalização à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que não haveria qualquer valor a cobrar a título de IRPJ e CSLL (e, consequentemente, a título de juros e multa) em relação a esse ponto dos autos de infração.

Dos requerimentos

Diante do exposto, a Impugnante requereu que a presente impugnação seja conhecida e integralmente provida, para:

- (i) Preliminarmente, reconhecer a nulidade dos Autos de Infração impugnados diante dos graves e irreparáveis erros cometidos pela Fiscalização na apuração do suposto crédito tributário lançado contra a Impugnante;
- (ii) No mérito, caso superada a preliminar, reconhecer que as divergências contábeis não passaram de um equívoco de interpretação, por parte da Fiscalização, dos impactos de um fator meramente formal sobre o resultado da Impugnante apurado em 2019, fator esse relacionado ao lançamento contábil realizado para registrar determinada receita de equivalência patrimonial, cujo efeito (positivo) no resultado foi corretamente neutralizado pela Impugnante mediante exclusão nº LALUR, e cancelar integralmente os supostos créditos tributários de IRPJ e de CSLL lançados contra a Impugnante decorrentes desse equívoco de interpretação cometido pela Fiscalização, inclusive com a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL reduzidos indevidamente pela Fiscalização;
- (iii) Ainda no mérito, reconhecer que a tributação dos lucros auferidos por subsidiárias sediadas na Áustria e na China não é compatível com o disposto nos artigos 7 dos tratados para evitar dupla tributação celebrados pelo Brasil com esses países, como foi demonstrado no tópico V, e cancelar integralmente os créditos tributários de IRPJ e de CSLL lançados contra a Impugnante que tenham sido apurados com base nos lucros apurados por empresas sediadas na Áustria e na China, inclusive com a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL reduzidos indevidamente pela Fiscalização;
- (iv) Ainda no mérito, especificamente em relação aos lucros auferidos pela subsidiária da sediada nos Estados Unidos, (a) reconhecer que deve ser utilizada a taxa de conversão divulgada pelo Bacen para o dólar norteamericano em 31/12/2019, no valor de R\$ 4,0307, em vez daquela utilizada pela Fiscalização, que considerou o euro, corrigindo-se base de cálculo do IRPJ e da CSLL nessa parte para que ela reflita o valor de R\$ 6.566.937,06; e (b) considerar os valores recolhidos a título de imposto de renda nos Estados Unidos, inclusive com a recomposição dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL reduzidos indevidamente pela Fiscalização;

(v) Subsidiariamente, reconhecer o erro cometido pela Fiscalização na apuração dos valores acrescidos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano de 2018 em relação à subsidiária sediada na China, decorrente da utilização do valor nominal em renminbi (em vez de sua conversão para o real), corrigindo-se a base de cálculo desses tributos nessa parte para que ela reflita o valor de R\$ 300.922,62;

(vi) Ainda subsidiariamente, reconhecer que o prejuízo fiscal apurado pela Impugnante no ano de 2019 superava o montante acrescido pela Fiscalização à base de cálculo do IRPJ e da CSLL daquele ano, de modo que ainda que se considere os lucros das subsidiárias da Impugnantes como tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, não haveria valor a cobrar a título desses tributos (e, consequentemente, a título de juros e multa) em decorrência do prejuízo apurado no ano de 2019.

Requeru, por fim, que as publicações pertinentes ao presente processo sejam feitas, exclusivamente, em nome do seu procurador, devidamente constituído.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 – DRJ09 que proferiu o acórdão de nº 109-021.930 – 12ª Turma/DRJ09, cuja ementa reproduz abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Eventuais equívocos cometidos pela autoridade autuante não implicam a nulidade dos lançamentos, mas tão somente a sua correção, por meio da instância recursal competente.

O contribuinte, teve a seu dispor toda a informação necessária para o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. Descabida, pois, a pretensão de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS POR CONTROLADA NÃO SEDIADA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DESTE LUCRO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

A norma de tributação expressa no art. 77 da Lei nº 12.973/14 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, em especial aqueles

firmados com a Áustria e com a China, considerando que a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

O Brasil não tributa os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, estimados com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Também não se trata de tributação de dividendos presumidos. Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação, tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

LUCROS NO EXTERIOR. IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS POR CONTROLADA NÃO SEDIADA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DESTE LUCRO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

A norma de tributação expressa no art. 77 da Lei nº 12.973/14 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, em especial aqueles firmados com a Áustria e com a China, considerando que a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

O Brasil não tributa os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, estimados com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Também não se trata de tributação de dividendos presumidos. Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação, tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão recorrida deu parcial provimento à impugnação para cancelar uma parcela do crédito tributário lançado, no montante de R\$292.834.264,35 a título de IRPJ e

R\$105.420.335,16 a título de CSLL (valores originais), nos termos do voto do Relator. Houve recurso de ofício da parte que foi exonerada.

Ainda irredesistido com a decisão retro, a Contribuinte protocolou o recurso voluntário de e-fls. 1.912/1.946 através do qual praticamente repete os mesmos termos da impugnação em relação aos pontos ainda controvertidos neste iter processual, além do seguinte:

- 1) Artigo 10 c/c Artigo 23 do Tratado Brasil-Áustria: Impossibilidade de tributação dos lucros em face da isenção garantida pelo Brasil aos dividendos distribuídos por empresas austríacas – *“O Brasil, ao negociar o referido Tratado, **abdicou integralmente do seu direito de tributar os lucros auferidos pelas controladas situadas na Áustria**, seja na sociedade que os gerou (em virtude do Artigo 7), seja na sociedade para a qual serão distribuídos na forma de dividendos (em virtude do Artigo 23, Parágrafo 2). Como resultado, o Tratado Brasil-Áustria concede **isenção em relação aos dividendos distribuídos** por sociedades austríacas às suas sócias brasileiras, sempre que a participação destas for superior a 25%, como é o caso da Eldorado Áustria e da Eldorado Finance Áustria. (...) Como o lucro da controlada direta a ser distribuído para a controladora é o próprio dividendo (lucro pago), na hipótese de controladas residentes na Áustria, os lucros além de não serem tributáveis no Brasil em virtude da aplicação do Artigo 7, também não podem ser tributados por ocasião de sua distribuição à controladora brasileira, uma vez que ao negociar tais tratados o Brasil abdicou integralmente do seu direito de tributar os lucros auferidos pelas controladas na Áustria.”* (...) Verifica-se, pois, que o Brasil assumiu o compromisso de não tributar os dividendos pagos pelas sociedades residentes na Áustria à investidora brasileira (Recorrente), de modo que não é possível haver a tributação do lucro auferido pela investida seja antes de sua distribuição, seja sobre os dividendos distribuídos à controladora brasileira;
- 2) Caracterização dos lucros não distribuídos como dividendos presumidos - *Ainda que se admitisse, por hipótese, que o artigo 77 da Lei nº 14.973/2014 não visa à tributação dos lucros, a única alternativa possível seria considerar que a norma brasileira tributa um dividendo ficto. (...) Em relação a esse ponto, o acórdão recorrido afirmou que o regime da lei brasileira não poderia ser interpretado como se tributasse “dividendos presumidos”, com base nos seguintes argumentos: (i) não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos; (ii) quando o dividendo é distribuído há o crédito do imposto retido pelo país da fonte, mas no caso da lei brasileira isso não ocorre, pois os lucros são tributados antes da distribuição; e (iii) não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos a posteriori, estes deixarão de ser tributados,*

tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. (...) Tais argumentos, porém, não são sequer dotados de lógica e razoabilidade.

Em primeiro lugar, a tese de dividendos presumidos nada tem a ver com a deliberação dos sócios para pagamento de dividendos. Essa tese foi aventada em caráter alternativo à aplicação do Artigo 7, na vigência do regime do artigo 74 da MP nº 2.158/2001, eis que a expressão prevista na norma “serão considerados disponibilizados” significaria que os lucros foram fictamente disponibilizados à sócia brasileira, de modo em que os rendimentos estrangeiros deveriam ser considerados “dividendos fictos”. Em se tratando de dividendos, aplicar-se-ia o Artigo 10 em relação a esses rendimentos e não o Artigo 7, o qual deve ser aplicado em conjunto com o artigo 23 que prevê os mecanismos para evitar a dupla tributação.

(...)

Com relação aos demais argumentos, em especial no que se refere ao argumento de que “não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos a posterior, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil”, o acórdão recorrido claramente não se atenta ao fato de no presente caso estar-se diante da aplicação do Tratado Brasil-Áustria, que estabelece isenção de dividendos pagos por uma sociedade austríaca à sua controladora brasileira (Artigo 23, Parágrafo 2). No que se refere ao IRRF que seria supostamente devido na Áustria, o artigo 87, §1º40 da Lei nº 14.973/2014 expressamente concede o direito de crédito, o que demonstra o equívoco do fundamento do acórdão recorrido.

Portanto, o acórdão recorrido não merece prosperar no que tange aos fundamentos utilizados para alegar que o regime da lei brasileira não poderia ser interpretado como se tributasse “dividendos presumidos”.

- 3) A falácia de que os Tratados se limitariam à compensação do imposto pago no exterior – “O acórdão recorrido concluiu equivocadamente que a compensação do imposto sobre a renda pago na Áustria e na China com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil seria suficiente para evitar a ocorrência de dupla tributação, alegando que “as Convenções efetivamente possibilitam é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02”.

No entanto, o acórdão recorrido ignora que os tratados contra bitributação têm o objetivo fundamental de estabelecer limitações bilateralmente acordadas às

competências tributárias dos Estados signatários, e não apenas de garantir a compensação do imposto de renda pago no outro Estado. Logo, o compromisso assumido pelo Brasil nos Tratados Brasil-Áustria e Brasil-China, mais especificamente nos Artigos 7 desses tratados, não é substituível pela promessa de que eventual tributo recolhido a esses países será aproveitado no Brasil para reduzir a exigência fiscal aqui imposta.

Não é e nunca foi objetivo dos tratados para evitar a dupla tributação (como é o caso dos Tratados Brasil-Áustria, Brasil-China e tantos outros) permitir a incidência de imposto duas vezes sobre os mesmos lucros em dois países diferentes, independente da possibilidade de compensação do montante exigido no país de origem. Como visto acima, a redação dos Artigos 7 dos tratados é clara ao sinalizar que os lucros de empresa sediada em um dos países signatários apenas podem ser tributados nesse país.

É pacífico na jurisprudência que o sistema adotado pelo Artigo 7 dos Tratados Contra Bitributação, como aqueles celebrados com a Áustria e a China, é a outorga de competências exclusivas para a tributação de lucros.

Diferentemente do que insinua o acórdão recorrido, convenções para evitar a dupla tributação não são convenções para “aliviar” a dupla tributação. Como reconheceu o STJ no acórdão do REsp nº 1.325.709-RJ, o Artigo 7 dos Tratados Brasil-Áustria e Brasil-China é uma norma de bloqueio da competência do Brasil para tributar lucros de sociedades austríacas e chinesas; não depende de “alívio” por meio da compensação do imposto pago no exterior”.

- 4) Incontroverso prejuízo fiscal da Recorrente em 2019 – “O acórdão recorrido concluiu que a Recorrente teria apurado um resultado positivo (lucro real) para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL no ano de 2019, baseando-se para tanto nº lançamento de “provisão para CSLL e IRPJ” em seu resultado contábil, e afirmando que “se a contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano de 2019, nenhum valor teria sido provisionado a título de IRPJ e CSLL”. Além disso, o referido acórdão referenciou, como suposta evidência da apuração de lucro real em 2019, as apurações do IRPJ e da CSLL nos registros do LALUR/LACS da ECF de 2019 (fls. 1.781 e 1.782 - Doc_05 da Impugnação). Ocorre que os lançamentos de “provisão de IRPJ e CSLL” em questão (R\$ 3.560.160,65 e R\$ 9.889.335,11, somando o valor de R\$ 13.449.495,76 apontado pelo acórdão recorrido) referem-se a provisões de IRPJ e CSLL diferidos, e não correntes, conforme a própria nomenclatura da conta contábil do registro L300 da ECF 2019 (fls. 1.780 - Doc_05 da Impugnação):

3.02	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	R\$ 13.449.495,76
3.02.01	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	R\$ 13.449.495,76
3.02.01.01	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	R\$ 13.449.495,76
3.02.01.01.01	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	R\$ 13.449.495,76
3.02.01.01.01.01	(-) Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Atividade Geral)	R\$ (0,00)
3.02.01.01.01.02	(-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (Atividade Geral e Rural)	R\$ (0,00)
3.02.01.01.01.11	(-) Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Lucros Diferidos (Atividade Geral)	R\$ 3.560.160,65
3.02.01.01.01.12	(-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Lucros Diferidos (Atividade Geral e Rural)	R\$ 9.889.335,11

O lançamento de provisões de IRPJ e CSLL sobre lucros diferidos não representa qualquer indicativo de que a Recorrente tenha apurado lucro real no período, já que impostos diferidos são distintos dos impostos correntes.

As provisões de IRPJ e CSLL sobre lucros diferidos não se referem a despesas incorridas ou a obrigações tributárias, mas sim de registro de IRPJ e CSLL com efeitos fiscais futuros. A obrigação contábil de registrar esses valores não se confunde com a eventual apuração de IRPJ e CSLL devidos no período corrente – os quais não foram apurados, uma vez que houve prejuízo fiscal no período.

Além disso, ao contrário do que foi afirmando no acórdão recorrido, os registros do LALUR/LACS da ECF de 2019 (fls. 1.781 e 1.782 – Doc 05 da Impugnação) evidenciam a apuração de prejuízo fiscal (e base negativa de CSLL) em 2019, e não de lucro.

No referido ano de 2019, o lucro líquido antes do IRPJ/CSLL foi de R\$ 528.893.681,93, o qual foi ajustado por adições de R\$ 410.747.717,64 e exclusões de R\$ 1.366.177.206,03.

Considerando que o valor das exclusões foi superior à somatória das adições com o lucro líquido antes do IRPJ/CSLL – soma essa que totalizou R\$ 939.641.399,57, a apuração do ano de 2019 resultou no prejuízo fiscal (e base negativa da CSLL) de R\$ 426.535.806,46, e não de lucro nesse mesmo montante, como afirmou o acórdão:

LALUR - Parte A		
Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A	
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ: 07.401.436/0002-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ	R\$ 528.893.681,93	
6: Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 18.925.775,24	
8: Despesas não necessárias	R\$ 14.389.095,27	
11.05: Lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior - resultado positivo	R\$ 3.561.111,65	
60: Avaliação a valor justo - ativo ou passivo da pessoa jurídica - ganho - controlado por subconta	R\$ 171.008.433,13	
86: Depreciação - diferença entre as depreciações contábil e fiscal	R\$ 202.863.302,35	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 410.747.717,64	
95: (-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis		R\$ 14.177.815,16
100.05: (-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por aumento no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado		R\$ 581.757.129,68
161: (-) Depreciação - diferença entre as depreciações contábil e fiscal		R\$ 762.807.168,77
167: (-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3		R\$ 7.435.092,42
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R\$ 1.366.177.206,03
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 426.535.806,46
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 426.535.806,46
175: LUCRO REAL		R\$ 426.535.806,46

Por essas razões, caso não se entenda pela nulidade ou insubsistência dos lançamentos em relação aos lucros das subsidiárias austríacas relativos ao ano de 2019, deve o acórdão recorrido ao menos ser reformado para afastar qualquer cobrança a título de IRPJ e CSLL em decorrência dos lucros de suas subsidiárias austríacas, uma vez que o prejuízo fiscal apurado pela Recorrente em 2019 superava o montante acrescido pela Fiscalização à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.”

A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário juntada ao processo às e-fls. 2.013/2.043. Em apertada síntese, a PGFN argui o seguinte em relação ao recurso voluntário:

- 1) **Da tributação dos lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas residentes no exterior. Regime de Tributação em Bases Universais brasileiro - TBU** – “... analisando o artigo 7º dos Tratados com a China e Áustria, a única conclusão que se pode extrair é que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado. Entretanto, o mencionado dispositivo não esgota a disciplina da tributação dos lucros submetidos ao poder de tributar de dois ou mais Estados. **Isso porque falta um conceito essencial para se estabelecer a relação jurídico-tributária, qual seja: explicitar o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país.** Sem esta definição, de nada adiantam os critérios de delimitação de competência do artigo 7º, tendo em vista que ainda é preciso esclarecer o conceito do elemento material do fato gerador do tributo.

“... cabe enfatizar que a tese recursal passa ao largo do artigo terceiro do tratado. Funda-se exclusivamente no art. 7º, que trata da divisão de competência tributária sobre o lucro, mas que não veicula o conceito de lucro. Ou seja, a recorrente afirma que a Lei brasileira tributa materialidade que não constitui lucro da sociedade brasileira sem, todavia, apontar qual o conceito de lucro que supostamente é violado. Assim, deve restar assentado que a definição de lucros que serve de paradigma para aplicação do tratado, conforme dispõe o art. 3º da Convenção em apreço, deve ser buscada na legislação interna.

Corrigida a premissa, o próximo passo é examinar a legislação brasileira sobre a tributação de lucros auferidos no exterior. Mais precisamente, cumpre conferir o conteúdo dos artigos 76, 77 e 87 da Lei nº 12.973/14 que fundaram este lançamento do crédito tributário e, respectivamente, trazem (i) as regras gerais de TBU brasileiras; (ii) a regulação da tributação das controladas residentes no exterior atualmente e (iii) o mecanismo de crédito que evita a dupla incidência em caso de competência compartilhada. Não obstante, também serão feitas alusões ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, previsão que antecedeu àquelas na regulação do tema, e que, segundo expõe a recorrente, equivale às regras correntes em substância.

O art. 77 da Lei nº 12.973/14 estabelece que 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. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explicita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da consagração do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988. Previsão com teor similar encontrava-se no art. 25 da Lei nº 9.249/95 ao qual o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, fazia referência.

(...)

Nesse ponto, cumpre reiterar que as colocações recursais objetivando desqualificar o art. 77 da Lei nº 12.973/14 por supostamente repetir o que era trazido pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 são descabidas e estéreis. Isso porque o dispositivo revogado, por ocasião de sua análise pelo Supremo Tribunal Federal, conforme julgamentos das ADI 2.588, RE 541090/SC e RE 611586/PR, foi reputado constitucional para incidência tributária sobre os lucros auferidos pela sociedade investidora brasileira oriundos dos resultados da investida quando esta (i) se tratar de controlada (ii) independentemente de se

situar em jurisdição que lhe granjeie tributação favorecida. Trata-se justamente da hipótese tratada no presente feito. Dito de outro modo, não há mácula na similitude das normas, eis que a legislação revogada aplicar-se-ia na situação sob exame de forma legítima.

As normas brasileiras não extrapolaram os limites dos Tratados, uma vez que definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção. O art. 77 da Lei n.º 12.973/14 apresenta preceitos que correspondem ao âmbito de competência do Brasil – ou seja, define o que deve ser entendido como lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros.

O principal argumento utilizado pela recorrente, para tentar afastar a tributação no Brasil, diz respeito ao critério de competência definido no art. 7º. Basicamente, alega-se que as autoridades brasileiras estariam – com base no art.

77 da Lei n.º 12.973/14 – tributando os lucros das controladas situadas no exterior, e que essa postura violaria o art. 7º das Convenções. Entretanto, tais afirmações não condizem com a realidade.

Primeiramente, conforme demonstrado acima, o objeto da Lei n.º 12.973/14 não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil. Frise-se que já era esse o objeto da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Significa dizer que o enfoque da legislação nacional foi delimitar o conceito de lucro real, incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas. Implica dizer que os valores disponibilizados pelas controladas estrangeiras devem ser qualificados como lucros da controladora residente no Brasil – nos termos do art. 77 da Lei n.º 12.973/14.

Como visto acima, compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não definidos nos tratados. Portanto, se o art. 7º do tratado dispõe que os “lucros de empresa serão tributados apenas no país de residência”, a Lei brasileira não contraria o art. 7º dos tratados. Ao contrário, no caso, o lucro de empresa residente no Brasil está sendo tributado no Brasil, o que implica dizer que o art. 7º está sendo observado e respeitado pela legislação pátria.

Por outro lado, o artigo 87 da Lei n.º 12.973/14 afasta possível dupla tributação jurídica e econômica de renda no exterior. A previsão de creditamento garante a higidez da norma de TBU brasileira, bem como sua compatibilidade com os tratados para evitar bitributação, assegurando que finalidade de evitar a bitributação seja alcançada. O tema será abordado com

mais vagar mais adiante, ao cuidar da qualificação das normas brasileiras como normas CFC, mas já se adianta não haver qualquer erro na referência da autoridade fiscal ao art. 87 da Lei nº 12.973/1472.

Após a superação das controvérsias sobre a abrangência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 por meio dos julgamentos do STF na ADI 2588 e nos Recursos Extraordinários 541090/SC e 611586/PR, foi editada a Lei nº 12.973/14, que veio atualizar as normas brasileiras de TBU, já absorvendo as diretrizes postas pela Suprema Corte. A Lei nº 12.973/14 assegura o sopesamento harmônico entre os fins de (i) evitar o diferimento da tributação e(ii) a prevenção à dupla tributação ao garantir créditos indiretos, ou seja, a Lei protege o contribuinte da bitributação econômica. O contribuinte jamais será bitributado, nem mesmo sob a perspectiva econômica, porque os tributos pagos no exterior serão utilizados para adimplir os tributos devidos aqui. Destarte, a tributação a que se submeterá o grupo econômico se limitará a maior das alíquotas vigente entre as duas jurisdições envolvidas, o que afasta alegações calcadas em inibição do desenvolvimento da indústria nacional.

O artigo 77 da Lei nº 12.973/14 segue a trilha do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que, por sua vez, deu continuidade ao regime introduzido pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Pode-se concluir que a legislação ora em vigor até a edição da Lei nº 12.973/2014, tinha por missão: a) aprimorar a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, levando em conta a renda auferida por intermédio das suas controladas ou coligadas no exterior; b) impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior – prática que vinha sendo muito adotada por contribuintes para se beneficiar de sistemas tributários mais favoráveis e, ao mesmo tempo, escapar da tributação no Brasil; c) estabelecer a presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas. Assim, coadunava-se com os padrões internacionais de normas CFC. Com ainda mais razão, essa qualificação se aplica às normas introduzidas pela Lei nº 12.973/14.

Assim, é possível concluir que a mesma lógica aplicada ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que, por sua vez, deu continuidade ao regime introduzido pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, deve ser estendida para o art. 76 e seguintes da Lei nº 12.973/2014. Vale dizer, se o legislador trouxe os artigos 76 e seguintes da Lei nº 12.973/14, para complementar o que havia iniciado com o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, é perfeitamente válido assumir que as normas possuem o mesmo objetivo, qual seja: efetivar a tributação em bases universais e coibir o diferimento indeterminado dos rendimentos produzidos no exterior por meio de controladas ou coligadas.

Ante todo o exposto, não há como se negar a qualificação de norma CFC nos artigos 76 e seguintes da Lei n.º 12.973/14. Com efeito, deve-se considerar que a finalidade da norma é combater a elisão fiscal, fator inegavelmente ligado ao conceito de norma CFC. Por outro lado, disciplinar a tributação de rendimentos auferidos no exterior por intermédio de empresas coligadas ou controladas e, ao mesmo tempo, impedir o diferimento da tributação são objetivos inerentes às normas CFC. Afinal, a norma permitirá ao Estado brasileiro trazer para o campo da incidência tributária os resultados obtidos por pessoas jurídicas residentes no país por meio de suas controladas e coligadas no exterior.

Portanto, as alegações trazidas pela contribuinte contra as regras brasileiras, além de genéricas, mostram-se superadas, eis que a normatização instituída pela Lei n.º 12.973/14 alinha-se ao corrente padrão internacional CFC.

- 2) **Da aplicabilidade dos arts. 76 e ss da Lei n.º 12.973/14 frente aos Tratados com a China e Áustria** - O primeiro obstáculo à tese defendida pela contribuinte situa-se no próprio conceito de norma CFC. Com efeito, é da essência das denominadas normas CFC o tratamento das controladas ou coligadas situadas no exterior como pessoas jurídicas distintas da controladora ou coligada residente no país que edita a norma CFC. Dessa maneira, a norma CFC brasileira reconhece e respeita a existência jurídica individual de cada empresa – tanto da residente quanto da não residente no país que elabora a norma. Ora, seguindo a sua natureza de norma CFC, os 76 e ss da Lei n.º 12.973/14 são direcionados para a pessoa jurídica residente no Brasil, ou seja, buscam a tributação dos rendimentos da empresa situada no país considerando sua participação nos lucros de sua controlada que se encontra no exterior. Portanto, não procede a alegação da recorrente de que a legislação brasileira teria determinado a tributação do lucro da controlada residente na Áustria.

O segundo ponto que precisa ser esclarecido é que os 76 e ss da Lei n.º 12.973/14 trazem apenas técnicas de tributação. Significa dizer que o propósito da norma CFC não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira. A percepção dessa realidade é fundamental para entender o exato conteúdo da norma, qual seja: trata-se de regras que permitem fixar marcos para a disponibilização de lucros e, com isso, sua inclusão na apuração do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada residente no Brasil. Esse é o núcleo da norma e é a partir dele que devem ser extraídos os efeitos tributários.

Nesse contexto, convém ressaltar que a alegação de que estariam sendo tributados os lucros da empresa estrangeira contrasta com o próprio comando

do dispositivo ora analisado. Isso porque o objeto da norma são os lucros disponibilizados aos sócios, e estes não podem ser confundidos com os lucros da própria pessoa jurídica que auferiu os resultados no país estrangeiro. A legislação brasileira se refere à parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por suas subsidiárias.

- 3) **Método de Equivalência Patrimonial** - Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que não está sendo tributado o MEP. O objeto de tributação do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-75, de 2001, é o mesmo: o resultado obtido por pessoas jurídicas situadas no Brasil, por intermédio de suas controladas ou coligadas residentes no exterior. **Nesse cenário, o MEP aparece como um instrumento para determinar esse resultado, e não o objeto da tributação em si.** O MEP serve para refletir os resultados das controladas no balanço da controladora, notadamente, o lucro obtido pela controlada e que caberia à controladora na sua condição de acionista.

Cabe rebater o argumento acerca do tratamento neutro do MEP e sua compatibilidade com o regime de tributação previsto no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. O MEP é o instrumento indicado pela legislação brasileira para aferir o resultado econômico obtido pelo grupo empresarial, via reflexo no balanço da controladora dos resultados obtidos por meio da controlada. Contudo, isso não quer dizer que o MEP será o objeto da tributação. Isso porque estão incluídos no MEP valores que não correspondem ao lucro, como o resultado das variações cambiais, que não devem ser utilizados na apuração do lucro tributável. E é por essa razão que a norma acima transcrita trouxe o tratamento da tributação dos lucros no § 2º e o tratamento do MEP no § 6º.

A presença de outras riquezas distintas do lucro, nos resultados apurados via MEP, não retira a sua aptidão para servir de parâmetro no momento de definir o lucro tributável da controladora. Com efeito, para atender ao disposto no inciso II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, é preciso que a controladora adicione os lucros auferidos por intermédio da sua controlada “na proporção de sua participação acionária”. Nessa perspectiva, cumpre ressaltar que os lucros auferidos por intermédio da controlada estão contidos nos valores reconhecidos por meio do MEP, razão pela qual se deve extrair dos resultados do MEP a parcela referente aos lucros e adicioná-la ao lucro real da controladora.

Ao proceder dessa forma, o contribuinte não estará oferecendo à tributação o MEP, mas tão somente adicionando ao seu lucro a parcela que lhe cabe dos lucros auferidos por intermédio de sua controlada residente no exterior, na proporção de sua participação acionária na referida controlada. Diante disso,

mostra-se improcedente qualquer argumentação no sentido de que a legislação brasileira estaria determinando a tributação do MEP.

Restaria a explicação para o comando inserido no § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Alguns argumentam que este dispositivo serviria de fundamento para afastar a utilização do MEP como parâmetro na tributação dos lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas residentes no exterior. Segundo essa corrente, o mencionado § 6º do art. 25 teria assegurado a neutralidade tributária que a legislação anterior à Lei nº 9.249, de 1995, conferia aos resultados de MEP. Entretanto, essa interpretação do § 6º somente pode prevalecer se forem esquecidos os demais dispositivos do art. 25 – o que não faz nenhum sentido. O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, prevê que o tratamento do MEP continuará sendo o mesmo “previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”. Com efeito, ao se apurar o lucro real, os valores correspondentes ao MEP não afetarão o resultado tributável, dando-se o seguinte tratamento: o resultado positivo de MEP é excluído do lucro real, enquanto o resultado negativo é adicionado. Ao se examinar a Ficha 09A da DIPJ, tem-se que o campo específico para realizar esses procedimentos são a linha 14 “Ajuste por Diminuição Valor de Invest. Aval. p/ PL” (adição) e a linha 48 “Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/PL” (exclusão). Isso atende à primeira parte do citado § 6º do art. 25. Por outro lado, a parcela do MEP correspondente ao lucro auferido por intermédio da controlada ou coligada residente no exterior deverá ser adicionada ao lucro real, por meio da linha 07 da Ficha 09A “Lucros Disponibilizados do Exterior”, conforme determinam os §§ 2º e 3º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. É justamente este procedimento que justifica a parte final do § 6º do art. 25, ou seja, a expressão “sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”.

Por fim, complementando essa sistemática introduzida pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, previu que os lucros seriam considerados disponibilizados da data em que apurados os balanços das controladas ou coligada no exterior. Disposição similar é trazida no 77 da Lei nº 12.793/14. Dessa maneira, todos os lucros mensurados via MEP – sejam provenientes de controladas diretas ou indiretas – devem ser refletidos no balanço da controladora residente no Brasil e oferecidos à tributação. Nesse ponto, importante lembrar que o STF já se manifestou sobre a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e firmou posicionamento no sentido da validade da tributação nos moldes previstos neste dispositivo. O resultado desse julgamento foi relevante, posto que assentou duas premissas, quais sejam: (a) o reconhecimento dos resultados por meio da utilização do MEP implica disponibilidade da renda para a controladora brasileira; e (b) havendo disponibilidade, os lucros são de

titularidade da pessoa jurídica residente no Brasil. Portanto, não cabe qualquer argumento sobre a ausência de disponibilidade de lucros apurados por meio da aplicação do MEP, visto que o STF apreciou esse tema ao julgar a ADI 2.588 e confirmou a constitucionalidade da tributação.

A fim de superar definitivamente a alegação recursal, deve-se observar que a aplicação do Método de Equivalência Patrimonial foi objeto de exame específico pelo Superior Tribunal de Justiça, a Primeira Seção do STJ decidiu acerca da validade do art. 7º, da IN/RFB 213/2002, que estabelece a tributação do resultado positivo dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP) pela primeira vez (EREsp nº 1.554.106/BA).

A Corte máxima para dirimir questões sobre direito infraconstitucional, por meio de sua 1ª Seção, pacificou o entendimento das diferentes Turmas de Direito Público, entendendo pela regularidade da tributação de lucros oriundos de controladas no exterior por meio MEP, desde que observada a proporção do que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida. Convém ressaltar que a decisão estabeleceu que a divergência entre as Turmas era somente aparente.

Diante do julgando pelo STJ resta superada definitivamente a alegação recursal de que a tributação sob análise seria interdita em virtude de uma aventada neutralidade fiscal do MEP.

4) Da jurisprudência do CARF sobre a tributação de lucros no exterior - O CARF já se manifestou, em diversas oportunidades, sobre a legalidade de autuações fiscais que exigem IRPJ e CSLL de contribuintes residentes no Brasil, em virtude dos lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas no exterior, tendo por fundamento o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, cumpre ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou seu entendimento, no sentido da validade de lançamentos que tenham por fundamento o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, conforme se verifica, por exemplo, nos Acórdãos nº 9101-002.330, 9101-002.832, 9101-002.751, 9101-002.590 e 9101-002.589.

Por oportuno, cumpre enfrentar e superar a alegação subsidiária de que a tributação em comento corresponde à incidência sobre “dividendos fictos” e, portanto, viola os artigos 10 e 23 da Convenção Brasil- Áustria.

A alegação não merece prosperar, pois baseada em decisão do CARF, que invocou a figura do “dividendo ficto” para nortear as razões de decidir. Todavia, pelo exposto nesta subseção, resta claro que a jurisprudência da Corte firmou-se em sentido diverso, superando essa linha argumentativa, motivo pelo qual deve ser rejeitada, de plano, a alegação recursal no ponto.

5) **Prejuízo Fiscal em 2019** - Acerca desse item do recurso voluntário, a Fazenda se reporta integralmente às razões apresentadas na decisão de primeira instância.

Afinal vieram os autos a este Conselheiro para relatar e votar.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

O recurso de ofício também deve ser conhecido, eis que a decisão recorrida promoveu a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023.

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Como vimos no Relatório, o presente processo trata de lançamento em que foram apuradas as seguintes infrações em relação à apuração do IRPJ e da CSLL dos anos calendários de 2018 e 2019:

- 1) ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS - INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme Termo de Verificação em anexo;
- 2) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - INFRAÇÃO: AJUSTES DECORRENTES DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - Valor relativo a ajuste negativo de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido não adicionado ao Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo;
- 3) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

A primeira infração, que diz respeito à inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL de lucros auferidos por empresas controladas pela Recorrente e situadas no exterior foi, no seu mérito, mantida pela decisão recorrida. Neste ponto, foram feitos apenas alguns ajustes específicos por parte da Autoridade Julgadora de 1ª instância, mais especificamente por força da conversão em Reais equivocada empreendida pela Fiscalização dos valores considerados na autuação. Essas exonerações pontuais serão tratadas em ponto específico deste voto, que tratará do recurso de ofício.

Já os itens 2 e 3 tratam, em síntese, de um fato único, qual seja, a correta (ou incorreta) contabilização de ajustes relativos à equivalência patrimonial. Segundo a Fiscalização, a Recorrente teria excluído um valor de seu resultado a título de “(-) Resultados negativos em participações societárias avaliadas pelo método da Equivalência Patrimonial”, no valor de R\$581.757.129,68, sem, contudo, ter adicionado esta importância na Demonstração de Resultados. Além disso, também segundo a Fiscalização, a Recorrente teria computado na determinação do lucro líquido em sua DRE o mesmo o valor de R\$581.757.129,68 a título de “(-) Resultados negativos em participações societárias avaliadas pelo método da Equivalência Patrimonial” sem fazer a devida adição na apuração do Lucro Real. Estes pontos serão tratados quando discorrermos sobre o recurso de ofício, haja vista que a decisão recorrida afastou totalmente a exigência relativa aos mesmos.

Passemos, pois, à análise do recurso voluntário em relação ao mérito da autuação. No recurso voluntário, a Contribuinte focou sua irresignação nos seguintes pontos:

- 1) Em relação aos lucros auferidos no exterior, mais especificamente na China e na Áustria, por suas controladas nestes países, a Contribuinte praticamente repetiu os mesmos termos da impugnação. As alegações discrepantes daquelas apresentadas quando da impugnação, já relatadas anteriormente, serão tratadas na sequência deste voto;
- 2) Reitera, também, a exemplo do que alegou na impugnação, a efetiva apuração de prejuízos fiscais no ano calendário de 2019 no importe de R\$426.535.806,46, e não lucro nesse mesmo montante como apontou a Fiscalização e a decisão recorrida.

Lucros auferidos por controladas no exterior

A matéria em litígio vem sendo discutida no seio do CARF já por longos anos e suscita debates acalorados. Inicialmente, mister se faz registrar que o recurso voluntário repete, praticamente *ipsis litteris*, os termos da impugnação, com exceção de algumas considerações feitas pela Recorrente e detalhadas no relatório:

- 1) Como o lucro da controlada direta a ser distribuído para a controladora é o próprio dividendo (lucro pago), na hipótese de controladas residentes na

Áustria, os lucros além de não serem tributáveis no Brasil em virtude da aplicação do Artigo 7º, também não podem ser tributados por ocasião de sua distribuição à controladora brasileira, uma vez que ao negociar tais tratados o Brasil abdicou integralmente do seu direito de tributar os lucros auferidos pelas controladas na Áustria;

- 2) Caracterização dos lucros não distribuídos como dividendos presumidos - Ainda que se admitisse, por hipótese, que o artigo 77 da Lei nº 14.973/2014 não visa à tributação dos lucros, a única alternativa possível seria considerar que a norma brasileira tributa um dividendo ficto;
- 3) A falácia de que os Tratados se limitariam à compensação do imposto pago no exterior – o acórdão recorrido ignora que os tratados contra bitributação têm o objetivo fundamental de estabelecer limitações bilateralmente acordadas às competências tributárias dos Estados signatários, e não apenas de garantir a compensação do imposto de renda pago no outro Estado. Logo, o compromisso assumido pelo Brasil nos Tratados Brasil-Áustria e Brasil-China, mais especificamente nos Artigos 7 desses tratados, não é substituível pela promessa de que eventual tributo recolhido a esses países será aproveitado no Brasil para reduzir a exigência fiscal aqui imposta;

Haja vista a “similaridade” do recurso voluntário com a impugnação e, considerando o disposto no art. 114, § 12, inc. I do RICARF, adoto como minhas as razões proferidas pelo acórdão *a quo*, com as quais me coaduno inteiramente, para decidir no caso concreto (v. e-fls. 1.848/1.897), incluindo, neste ponto, a decisão proferida em relação às arguições de nulidade do auto de infração em decorrência de erros que teriam sido cometidos pela Fiscalização ao formalizar a autuação:

Preliminar de nulidade

Em sede de preliminar, a impugnante arguiu a nulidade dos presentes lançamentos, com fundamento no art. 142 do CTN c/c art. 10, V do Decreto nº 70.235/72, em razão de alegados “erros graves e irreparáveis na apuração do crédito tributário”.

Os erros alegados pela impugnante foram os seguintes: a) lançamento a crédito em conta de resultado na DRE (ou seja, com efeito de “receita”), que foi considerado pela Fiscalização como um lançamento a débito (ou seja, com efeito de “despesa”); b) exigência de adição ao LALUR de valor correspondente ao ajuste de equivalência patrimonial quando o cabível seria a exclusão do valor em questão; c) resultado negativo (prejuízo) do ano calendário de 2019 considerado como resultado positivo (lucro) para fins de tributação; d) taxas de câmbio equivocadas.

Tal arguição merece ser rejeitada, porque tais equívocos, acaso constatados, não implicariam a nulidade dos lançamentos, mas tão somente a sua reforma, por meio da instância recursal competente.

Os autos de infração sob análise estão em plena conformidade com os arts. 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, bem como com o art. 142 do CTN e não violaram o disposto no art. 59 desta norma. Veja-se:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Por sua vez, o art. 60 da referida norma menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

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

Constata-se, outrossim, que os presentes lançamentos obedeceram, também inteiramente o disposto no art. 142 do CTN, verbis:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa.

Conclui-se, portanto, que inexistente razão para a declaração de nulidade dos lançamentos. Todos os erros apontados pela impugnante serão individualmente analisados ao longo do presente voto.

Eventuais equívocos constatados na apuração do crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL ensejarão, tão somente, a declaração da procedência - total ou parcial - da presente impugnação, com a consequente retificação do valor das exigências.

Nestes termos, rejeito a presente preliminar de nulidade.

Mérito

(...)

Alegação de impossibilidade de exigência de IRPJ e CSLL sobre lucros de subsidiárias em países com os quais o Brasil possui tratado para evitar dupla tributação.

Conforme relatado, a impugnante defendeu a tese de que não há que se falar em aplicação dos art. 77 e 79 da Lei nº 12.973/2014 para a tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, dos lucros de controlados sediadas em países com os quais o Brasil tenha celebrado acordo para evitar dupla tributação. Isso porque, nesses casos a disposição constante dos tratados prevalece em relação à Lei nº 12.973/2014, por força do disposto no art. 98 do CTN.

Neste sentido, fez referência ao art. 7º dos tratados celebrados entre o Brasil e a Áustria e o Brasil e China, os quais preveem expressamente que os lucros das empresas estabelecidas, respectivamente, na Áustria e na China somente podem ser tributados por esses países, não cabendo ao Brasil o direito de tributá-los. Fez referência a precedentes da CSRF, do STF e do STJ, fls. 1622-1623 e invocou o art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

Sustentou que a Lei nº 12.973/2014 e os tratados firmados com a Áustria e a China possuem o mesmo objeto e que a presente autuação configura clara violação dos Tratados Brasil-Áustria e Brasil-China, pois impõe a cobrança de IRPJ e CSLL sobre os lucros de subsidiárias da Impugnante sediadas na Áustria e na China. Em defesa do seu entendimento, mencionou precedentes da CSRF (v. fls. 1625-1626) e opiniões doutrinárias (v. fls. 1626).

Por fim, questionou a tese da autoridade autuante, no sentido de que não há dupla tributação, independentemente da existência de tratado” (pg.29 do TVF).

Neste sentido, sustentou que o compromisso assumido pelo Brasil no contexto da celebração dos Tratados Brasil-Áustria e Brasil-China, mais especificamente pelo que dispõe os Artigos 7 desses tratados, não é substituível pela promessa de que eventual tributo recolhido a esses países será aproveitado no Brasil para reduzir a exigência fiscal aqui imposta. Fez referência a precedente do TRF – 3ª Região (v. fls. 1628) e invocou o art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Apresentou vasta análise da jurisprudência do CARF e CSRF (v. fls. 1629-1634), bem como a jurisprudência do STJ, Tribunais Regionais Federais e Justiça Federal (fls. 1634-1638).

Tais alegações não merecem prosperar.

A tese defendida pela contribuinte, ora impugnante, sustenta que no presente processo o Fisco pretende, sim, tributar os lucros auferidos pelas controladas situadas na Áustria e na China, pessoas jurídicas próprias e distintas da controladora, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos, como se representassem acréscimo patrimonial da empresa brasileira, o que, na sua opinião, constitui clara violação ao art. 7º das Convenções Brasil - Áustria e Brasil - China.

A contribuinte embasou sua argumentação, basicamente, em precedentes do CARF, do STJ, de Tribunais Regionais Federais e da Justiça Federal, além de opiniões doutrinárias

Com base nestes precedentes e doutrinas, a impugnante defende a tese de que o art. 77 da Lei nº 12.973/14 é incompatível com o art. 7º dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil. Tal entendimento, porém, é claramente desprovido de fundamento jurídico.

Para a perfeita compreensão da matéria, considero relevante transcrever a íntegra do artigo 7º das Convenções destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmados com a Áustria e com a China:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado

Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa .

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

De plano, convém frisar que a lei brasileira não teria nenhuma eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não haveria conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira.

O que a lei tributária brasileira faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

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

O artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a correção dessa decisão, mas, simplesmente, de reconhecer sua aplicabilidade.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte.

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos a posteriori, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexiste qualquer previsão acerca dos efeitos da eventual tributação sobre os "dividendos presumidos".

Então, o que as Convenções efetivamente possibilitam é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02.

E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN). Confira-se:

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

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

Em resumo, temos que no caso presente a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pelas empresas situadas na Áustria ou na China. A nossa lei não pode alcançar estas empresas sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a lei brasileira faz é tributar a empresa nacional, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pelas empresas no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna.

Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos a posteriori, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

De todo o exposto, concluiu-se que as normas veiculadas no artigo 7º das Convenções destinadas a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, concluída entre a Brasil - Áustria e Brasil - China não afastariam a aplicação da norma veiculada no art. 77 da Lei nº 12.973/14.

Inexistindo qualquer conflito entre o tratado internacional e a norma tributária interna, não há que se cogitar de qualquer afronta às Convenções destinadas a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, concluídas entre Brasil - Áustria e Brasil - China.

Vale dizer que toda a argumentação até aqui expendida encontra pleno respaldo nos entendimentos veiculados na Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 8 de agosto de 2013, verbis:

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 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.

Não há que se questionar, portanto, a tributação dos lucros auferidos pela empresa brasileira através de suas controladas situadas na Áustria ou na China.

Nestes termos, em relação ao presente tema, também julgo improcedente a presente impugnação.

Para reforçar o entendimento acima exposto, colaciono abaixo excertos da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09- DRJ09 e consubstanciada no acórdão nº 109-006.792 - 12ª Turma que foi por mim adotada como razões de decidir no Acórdão CARF nº 1401-007.001, julgado na sessão de 11 de junho de 2024:

A tributação sobre bases universais e os tratados internacionais para evitar dupla tributação

9. A Solução de Consulta Interna (SCI) proferida pela Cosit vincula esta turma julgadora, conforme inciso II do art. 12 da Portaria RFB nº 1.396, de 6 de

dezembro de 2018. Portanto, deve-se verificar se a SCI Cosit nº 8, de 2013, se aplicaria ao presente caso. Segue a sua conclusão:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3. 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.

9.1. Tal questão foi levantada pelo fato de a SCI ter sido elaborada quando o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, regulava o aspecto temporal da tributação sobre bases universais, sendo que para o ano-calendário autuado a Lei nº 12.973, de 2014, que regula a matéria. Vide quadro-comparativo da regra-matriz de ambas as legislações:

MP 2.158-35	Lei nº 12.973, de 2014
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	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
apurados, na forma do regulamento	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. 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.

9.2. Não se verifica haver incompatibilidade entre as conclusões contidas na SCI Cosit nº 18, de 2013, com o disposto nos arts. 76 e 77 da Lei nº 12.973, de 2014. Pelo art. 77 continua havendo a tributação sobre o contribuinte brasileiro, e não sobre a parte relacionada domiciliada no exterior, vale dizer, tributa-se o sócio-controlador brasileiro, não a controlada.

9.3. A SCI tratou do fato de a tributação sobre bases universais decorrer da avaliação pelo MEP e que “ao registrar contabilmente o resultado da equivalência patrimonial, a investidora reconhece a parcela dos lucros de suas coligadas e controladas”, para então chegar à conclusão que o contribuinte é o sócio no Brasil. Logo, não vejo que o fato de haver distinção entre o valor do MEP e do

lucro remetido gere a conclusão contrária de que a real contribuinte seria a pessoa no exterior.

9.4. O art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, tornou mais técnica a denominação da base tributável, que é a parcela do valor do investimento equivalente aos lucros e prejuízos auferidos pela controlada, não todo o ajuste. Mas não houve grande inovação em relação ao regime anterior, cuja constitucionalidade, em relação às controladas, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Assim, continuam aplicáveis os fundamentos contidos nos itens 25 a 28 da SCI:

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.

9.5. Considerar que a tributação em tela não se refere à parcela do ajuste de equivalência patrimonial equivalente ao lucro, como consta da norma, implicaria controle de sua constitucionalidade, vedado no processo administrativo fiscal. De qualquer forma, na Adin 2588 o STF já havia disposto que a tributação sobre bases universais se dá pela **disponibilidade jurídica de renda pela controladora**, o que somente poderia ocorrer, por decorrência lógica, caso a controladora fosse a contribuinte. A tese da Interessada, assim, contraria o pressuposto da constitucionalidade da tributação sobre bases universais dado pelo STF, conforme trechos exemplificativos de alguns votos naquele julgamento:

4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, **a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda**, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal. (voto Ministra Ellen Gracie)

21. Com efeito, se a empresa estrangeira é controlada, sua controladora no Brasil tem o poder de dispor dos resultados obtidos no exterior. Logo, a

utilização dos lucros auferidos fora do País, por empresa controlada, sempre fica na exclusiva dependência da deliberação da empresa controladora, situada no Brasil. Razão pela qual a simples apuração desses lucros na data do balanço da empresa **controlada já passa a coincidir com o momento em que se dá o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido no âmbito da empresa controladora aqui sediada.** (Min. Ayres Britto)

10. A segunda conclusão da SCI pela inaplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação foi a possibilidade de os tributos pagos no exterior serem compensados com a tributação da parcela dos lucros da investida no exterior, que impede a ocorrência de dupla tributação econômica se houver efetivo pagamento de imposto no país da investida. Tal possibilidade continua existente no atual ordenamento. Ressalte-se que tal opção foi efetuada pela Interessada e pela autoridade fiscal.

10.1. Assim, a tese da Interessada não implica evitar dupla tributação, que já não ocorre em decorrência da compensação dos pagamentos feitos no exterior, mas sim a permissão de se alocar lucros entre as diversas controladas para se evitar qualquer tributação. Continua válida a fundamentação contida no item 29 da SCI:

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.

11. Em suma, as alegações feitas pela Interessada poderiam se dar mesmo antes da vigência da Lei nº 12.973, de 2014, do que se depreende que são críticas aos fundamentos da SCI, e não ao fato de ter havido alguma alteração legislativa que a tornaria incapaz de interpretar corretamente a matéria. Aplicam-se, portanto, as conclusões da SCI Cosit nº 18, de 2013, ao presente julgamento.

12. Apesar de a SCI tratar de todo o tratado para evitar dupla tributação, sua fundamentação se deu com foco pela (não) aplicação do art. 7º dos tratados (lucros das empresas). A Interessada, entretanto, trouxe heterodoxa fundamentação que poderiam ser aplicados os arts. 10 e 23 do tratado (dividendos pagos) e 23 (capital).

12.1. Como se sabe, o Brasil isenta de tributação sobre a renda os dividendos distribuídos, com tributação apenas sobre a pessoa jurídica, motivo pelo qual não há que se falar na aplicabilidade das cláusulas 10 e 23 dos tratados para evitar dupla tributação. Tais cláusulas somente se aplicariam caso o Brasil instituisse tributação sobre os dividendos recebidos, uma vez que para esses poderia ter havido retenção na fonte no exterior, o que não é o presente caso. De qualquer forma, a matéria encontra-se pacificada no âmbito da RFB, consoante se

depreende da SC Cosit nº 400, de 5 de setembro de 2017, vinculante e, portanto, aplicável a este julgamento:

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS.

A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, **não se aplica ao pagamento do IRPJ devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.** (...)

16. A consulente questiona ainda a possibilidade de isenção devido à existência de Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Impostos sobre a Renda (Convenção Brasil-Argentina), aprovada pelo Decreto Legislativo nº 74, de 5 de dezembro de 1981, e promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Com efeito, transcreve-se os artigos pertinentes a consulta apresentada: (...)

17. De acordo com o art. 111, do CTN, devemos observar que a legislação tributária que outorgue isenção deve ser interpretada de forma literal: (...)

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

19. Dessa forma, da leitura literal do Artigo XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina, conclui-se que a isenção dada ocorre apenas sobre o pagamento de dividendos de uma sociedade na Argentina a uma sociedade no Brasil, e desde que tenham sido tributados na Argentina conforme as disposições da convenção (Artigo X). Portanto, não se aplica a referida isenção em relação ao pagamento do imposto de renda, devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.

12.2. O CARF já decidiu da mesma forma, motivo pelo qual se utiliza como razões de decidir a fundamentação contida no Acórdão CARF nº 1401-001.526:

Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria

pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte.

Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/029.

E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN). (...)

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

12.3. Desse modo, não há como confundir a tributação da controladora do Brasil decorrente do ajuste da parcela do investimento decorrente de lucro apurado no exterior com a tributação sobre dividendos pagos, a qual nem é feita pela legislação tributária brasileira (não incidência).

12.4. Desta feita, não se aplicam as cláusulas 7º, 10 ou 23 dos tratados para evitar dupla tributação firmados com Espanha, Áustria e Portugal ao presente caso.

(...)

A decisão recorrida e o Acórdão CARF nº 1401-007.001 (acima referenciado) foram muito felizes nas suas fundamentações. O assunto objeto dos autos já há muito vem sendo discutido no âmbito do CARF e o caso em apreço, como vimos, também pode ser considerado como corriqueiro neste Tribunal. Apenas para pontuar, é entendimento deste Relator e de muitos outros que militam neste Tribunal que o art. 7º dos Tratados firmados entre o Brasil e os países em que domiciliadas as controladas da Recorrente (Áustria e China) não impede a tributação dos lucros da controladora brasileira nos quais foram refletidos, por equivalência patrimonial, os lucros das investidas situadas nos respectivos países, confirmando que as disposições contidas nos arts. 77 a 79 da Lei nº 12.973/2014 tributa lucros, sim, mas da investidora brasileira. Também resta indubitável, a partir de tais fundamentos, a perfeita compatibilidade entre as disposições contidas nos arts. 77 a 79 da Lei nº 12.973/2014 e as normas até então vigentes, mormente o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Para arrematar o presente ponto, cito o decidido no acórdão nº 9101-006.097 – 1ª Turma da CSRF, cuja ementa reproduzo abaixo e, imediatamente na sequência, extraio os principais fundamentos, constantes do brilhante voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa:

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

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDA JUDICIAL. ARTIGO 151 DO CTN. DEDUTIBILIDADE.

A vedação à dedutibilidade das despesas com tributos com exigibilidade suspensa foi prevista na Lei 8.981/1995 exclusivamente para fins de lucro real, logo esta não se estende à base de cálculo da CSLL.

Considerando que o dispêndio impactou negativamente o lucro líquido, a glosa deve ser afastada.

(...)

No que refere à “relação entre o artigo 7º das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação e o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, no caso de lucros auferidos por sociedades controladas no exterior”, esta Conselheira tem pautado seu entendimento nos fundamentos recentemente reafirmados em voto vencido no Acórdão nº 9101- 005.809, nos seguintes termos:

A questão de mérito posta já foi apreciada por este Colegiado na sessão de 12 de maio de 2017. Naquela ocasião os Conselheiros acordaram, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial, vencidos os *conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento*. O relator, Conselheiro André Mendes de Moura, foi acompanhado pelos conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

A decisão está formalizada no Acórdão nº 9101-002.832, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERAÇÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

Naqueles autos a divergência foi suscitada pela PGFN em face do Acórdão nº 1102- 001.247, que afastara a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio da mesma controlada aqui sob exame, além da coligada Loma Negra Cimento S/A. Por sua vez, a discussão presente nestes autos, à semelhança do precedente citado, cinge-se à tributação de lucros auferidos pela Contribuinte por intermédio da controlada direta Holdtotal S/A, situada na Argentina. Apenas que a

discussão nestes autos se refere ao anos-calendário 2005, e o precedente aos anos-calendário 2006 e 2007.

As razões de decidir expostas no referido julgado, a seguir transcritas, são aqui adotadas por refletirem o entendimento desta Conselheira acerca da matéria:

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

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

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade *dividendos*.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

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

MARTINS¹⁰, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

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

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

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

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

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

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

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

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

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

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro

mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.** Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Argentina.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Argentina.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit:

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 ... "

Assim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Argentina não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL, resta superada apreciação do mérito do recurso especial interposto pela Contribuinte, em relação à inclusão da CSLL no tratado internacional em debate.

Isso porque, como já visto, não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Assim, os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL. Na realidade, eventual aplicação do tratado para a CSLL dar-se-ia se tivesse ocorrido a tributação dos lucros auferidos pelos sócios residentes na Argentina, o que não ocorreu no caso concreto, vez que a tributação se direcionou apenas aos sócios residentes no Brasil.

Portanto, nego provimento ao recurso da Contribuinte.

Nestes termos, o precedente refuta os questionamentos da Contribuinte acerca da *impossibilidade de tributação dos lucros auferidos pelas empresas residentes na Argentina em face da prevalência do Tratado contra a dupla tributação*, vez que demonstra inexistir incompatibilidade entre a norma interna e o acordo internacional, incidindo a tributação sobre os lucros auferidos pela controladora brasileira, o que afasta a aplicação dos Artigos 7 e 10 do referido Tratado. Em tais circunstâncias, deixa de ter qualquer relevo a interpretação que a Contribuinte extrai das disposições do Artigo 10, uma vez demonstrado que a incidência se dá sobre lucros, bem como esclarecido ser outro o conteúdo atribuído ao termo “disponibilizados” presente no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

De toda a sorte, como bem observa a PGFN, a melhor interpretação dos Artigos 10 e 23 do Tratado, firmado com o objetivo de evitar a dupla tributação, é afastar a aplicação do Artigo 23 se não houve tributação dos dividendos na Argentina. Esta, inclusive, a orientação do voto condutor do acórdão recorrido ao dar provimento ao recurso de ofício relativamente à tributação dos lucros auferidos por intermédio da controlada argentina:

No entendimento adotado pela decisão recorrida, o dispositivo em questão implicaria na isenção dos dividendos pagos no Brasil, desde que haja previsão de tributação na Argentina. Mais ainda, a simples previsão de tributação no exterior, ainda que não concretizada, seria suficiente para estabelecer a isenção.

Tal posicionamento torna letra morta o art. X da Convenção. Ora se esse artigo estabelece que os dividendos pagos pela empresa Argentina seriam tributados no Brasil, podendo ser tributados na Argentina, não se pode conceber que, dentro do mesmo diploma legal, esses mesmos dividendos não poderiam ser tributados no Brasil, se tributáveis – ainda que não tributados – na Argentina.

Se o Tratado tem por objeto evitar a dupla tributação, a melhor interpretação conjunta dos dispositivos em comento é aquela através da qual se os dividendos pagos pelas sociedades residentes na Argentina não sofreram a incidência do imposto de renda na fonte, afastada estará a dupla tributação que se quer evitar, tornando-se tais quantias plenamente tributáveis no Brasil, nos termos do art. X. Por outro lado, se tais dividendos efetivamente foram objeto de tributação naquele país, aí sim será o caso de se aplicar o art. XXIII, com isenção tributária do IRPJ para os valores distribuídos a pessoas residentes no Brasil.

Não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal. *(destacou-se)*

Assim, sob a interpretação aqui firmada, somente teria pertinência a dedução, no Brasil, do imposto de renda incidente no exterior, e, neste âmbito, constata-se que a Contribuinte alega, desde a impugnação, que foram *pagos os impostos locais, os quais deveriam ter sido descontados do valor supostamente devido aqui no Brasil, nos precisos termos do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e do art. 14 da IN/SRF nº 213/02*, comprometendo-se a juntar, posteriormente,

tradução juramentada dos comprovantes dos pagamentos dos impostos na Argentina, Bolívia e Paraguai tão logo as referidas traduções fiquem prontas. Os documentos em língua estrangeira pertinentes à Holdtotal S/A constam às e-fls. 345/350, mas não há juntada posterior dos documentos traduzidos.

De toda a sorte, a autoridade julgadora de 1ª instância, apesar de afastar a incidência sobre os lucros auferidos por meio da controlada argentina, observou que, além das deficiências formais nos documentos em língua estrangeira, a dedução do tributo neles indicados, referente ao ano-calendário 2005 no que diz respeito à Holdtotal S/A, não seria possível por inexistir lucro tributável apurado no período. Veja-se:

Da mesma forma, os pagamentos referentes às empresas Loma Negra (Argentina) e Holdtotal (Argentina) não podem ser aproveitados para compensação com o IRPJ ou a CSLL, por terem sido excluídos do lançamento, no caso do IRPJ, e também porque, em consequência deste julgamento, não restaram valores a exigir em 2005, mas sim a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. Esse último motivo também afasta a compensação do imposto pago pela empresa Yguazú (Paraguai) em 2005.

Resta analisar a possibilidade de aproveitamento dos pagamentos –efetuados pela empresa Yguazú do ano de 2004.

Foram apresentadas cópias simples de comprovantes de pagamento, sem que tenham sido reconhecidos pelo órgão arrecadador dos respectivos países e pela representação diplomática brasileira, como determina o §2º do artigo 26 da Lei nº 9.249/95, acima reproduzido.

O artigo 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96 prevê uma alternativa àquela exigência:

[...]

Portanto, para que não lhe fosse exigido o reconhecimento do documento pelo órgão arrecadador dos respectivos países e pela representação diplomática brasileira, a impugnante deveria ter comprovado que a legislação do país de origem do rendimento prevê a incidência do imposto de renda sobre aqueles valores (já que o pagamento pode se referir a outros valores), o que ela não fez.

Mas não é só isso.

Para terem sua validade reconhecida, documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado, conforme dispõem o artigo 224 do atual Código Civil (Lei nº 10.406/2002), o artigos 157 do Código de Processo Civil, os artigos 129, § 6º, e 148 da Lei nº 6.015/73 (que dispõe sobre os registros públicos), e o artigo 18 do Decreto nº 13.609/43 (que regulamenta o ofício de tradutor público), a seguir transcritos:

[...]

À luz dos diplomas legais transcritos, infere-se que a legislação impõe uma série de condições para que documentos e, mais especificamente no caso em comento, provas documentais redigidas em idioma estrangeiro tenham validade no Brasil e em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal.

Apesar de informar, na peça impugnatória, que juntaria aos autos a versão traduzida e juramentada dos comprovantes dos pagamentos, até o momento não há notícia nos autos de que isso tenha sido feito.

Por esses motivos, também os pagamentos efetuados pela empresa Yguazú do ano de 2004 não serão considerados para fins de compensação.

Em recurso voluntário, diante da exoneração da exigência, a Contribuinte nada apresentou acerca dos tributos pagos por Holdtotal S/A. E, com o provimento parcial do recurso de ofício, restabelecendo as exigências correspondentes aos lucros auferidos por intermédio de Holdtotal S/A, a primeira conclusão expressa no Acórdão nº 1402- 001.713 foi de, apesar da manutenção da incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de Holdtotal S/A e Cauê Investment Limited, nos valores de R\$ 13.318.933,46 e R\$ 1.340.221,62, respectivamente, apenas reduzir prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no ano-calendário 2005, nos seguintes termos:

Com base nos valores do LALUR, tem-se como resultado final deste julgamento, o cancelamento integral da autuação referente ao ano-calendário de 2004 e, para o ano-calendário de 2005, a redução do saldo de prejuízo fiscal para **R\$ 3.658.788,37** (R\$ 18.317.943,45 – R\$ 14.659.155,08) e na base de cálculo negativa da CSLL para **R\$ 3.752.147,07** (R\$ 18.411.302,15 – R\$ 14.659.155,08).

Neste cenário, subsistiria o óbice aventado na decisão de 1ª instância para dedução de eventual tributo pago no exterior (inexistência de tributo apurado no ano-calendário 2005), até porque a Contribuinte não questionou este ponto quando opôs os primeiros embargos de declaração ao acórdão que, neste ponto, deu provimento ao recurso de ofício.

Ocorre que, depois disso, em razão dos embargos da Unidade de Origem, o Colegiado *a quo* acolheu, no Acórdão nº 1402-002.397, a necessidade de recálculo assim apontada:

Sob esse prisma, com base nos valores do LALUR, e levando-se em consideração o aproveitamento de parte do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa nos autos do processo 10880.721862/2010-45, tem-se como resultado final deste julgamento o cancelamento integral da autuação referente ao ano-calendário de 2004, e para o ano-calendário de 2005:

- a redução do **valor tributável do IRPJ** para **R\$ 9.968.027,94** (R\$ 14.659.155,08 – (R\$ 18.317.943,45 – R\$ 13.626.816,32);
- a redução da **base de cálculo negativa da CSLL** para **R\$ 2.857.311,55** (R\$ 18.411.302,15 – R\$ 894.835,52 – R\$ 14.659.155,08).

E, em face da reconstituição dos cálculos que resultou em valor tributável de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2005, apesar de opor embargos de declaração contra esta decisão, a Contribuinte nada suscitou acerca da dedução do tributo que teria sido pago no exterior por Holdtotal S/A. Suas objeções nos embargos rejeitados (e-fls. 770/774) se dirigiram, somente, à repercussão dada ao aproveitamento de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas ocorrido nos autos do processo nº 10880.721862/2010-45.

Uma vez mantida a interpretação do Colegiado *a quo* acerca da incidência sobre os lucros da controlada argentina, descabe, nesta instância especial - cuja competência se limita à solução de dissídios jurisprudenciais acerca da interpretação da legislação tributária -, adentrar a aspectos fáticos da quantificação da exigência que não foram questionados oportunamente pela Contribuinte.

Quanto às críticas tecidas pela Contribuinte acerca do desrespeito ao Artigo 7 do Tratado Brasil-Argentina, bastaria consignar que tal conclusão desconsidera as circunstâncias bem postas no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.832, para concluir que a tributação dos lucros da empresa brasileira *não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento*, pois como a controladora brasileira detém **poder de decisão** sobre a investida, *pode optar em não receber os lucros auferidos e assim operacionalizar um diferimento em tempo indeterminado da tributação*.

E isto também em razão de a norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158- 35/2001 se enquadrar no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*), consoante tem decidido este Colegiado, como é exemplo o Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. De seus termos são extraídos os fundamentos para reafirmar a compatibilidade da norma legal em referência com os Artigos 7 e 10 dos acordos internacionais, ainda que para tributar *lucros auferidos por uma empresa produtiva no Chile, um país com níveis de tributação normais no plano internacional*, como alega a Contribuinte, até porque, muito embora naquele caso concreto o debate tenha sido construído em face do Tratado Brasil – Holanda, a análise feita tem em conta os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

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

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

...

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 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.

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de

julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

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.

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):

*“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas **por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído**”. [grifo nosso]*

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

*Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral **poderá**, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.*

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º [...]

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158- 35/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo

do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014, redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

*23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. **Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.** 11 (Negritou-se).*

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que **o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido**. Vale lembrar que **os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros**. Portanto, **o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal**. Contudo, **isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.

Por seu turno, relevante ressaltar que **a essência da norma CFC foi preservada** no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, visto que se **estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação**. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar **o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil**. A Lei nº 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, **que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei nº 9.430, de 1996**, isto é, todos concordam que

se tratam de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. (Negritos e sublinhados no original).

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (e-fls. 2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja

deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

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

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

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

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

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

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

...

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

...

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

...

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

...

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

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, § 5º, abaixo transcrito:

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.

...

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas “(“lucros” –*profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado. Assim, se tiver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou tiver um subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados **também** pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente à atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

*10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. **Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa.** O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º). 12 (Negritou-se).*

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.¹³ É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law*. E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis*

à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas). 14 Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for o caso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cuja relação se insere no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda – veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucro auferido por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

8. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).
15

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos – que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's length* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência). 16 Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As

regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.17

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional¹⁸ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país.

Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira. 19

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net, 20 decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

*El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. **En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados.** Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o*

rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional. 21 (Negritos e itálicos nossos).

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyí ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 265505), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *GyoHi*), tratando da aplicação da Convenção Japão-Singapura, dentre outros, **todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.**

Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos. 22É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento

de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais. 23 (Negritou-se).

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes. 24 O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu.

Por tais razões, valem aqui as conclusões assim expostas no referido julgado:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já

expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Destaque-se que o voto antes transcrito manifesta-se na mesma linha exposta pela PGFN acerca do alcance da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da ADIN nº 2.588, exposto com mais detalhamento nas contrarrazões aqui apresentadas e adotadas neste voto, na forma a seguir reproduzida:

Diante do impasse, o tribunal houve por bem PROCLAMAR o resultado na ADI 2588, para após, diante do que sobejasse, adentrar na discussão dos recursos extraordinários, caso a caso. Assim, restou fixado o seguinte entendimento:

a) Questões para as quais houve quórum constitucional:

- A declaração da **inconstitucionalidade** da tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas **coligadas** no exterior, **localizadas em países de tributação dita “normal”**, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.
- A declaração de **constitucionalidade** da tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas **controladas** no exterior, **localizadas em países com tributação favorecida**, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.

b) Questões que não alcançaram quórum constitucional:

- Tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas **coligadas** no exterior, situadas em **países com tributação favorecida**.
- Tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas **controladas** no exterior, situadas **em países com tributação dita “normal”**.

O quanto ora é relatado está devidamente registrado nos votos apresentados pelos Ministros, e foi retratado na ementa do acórdão da ADIN. Veja-se o teor da ementa lavrada:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

(ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em **quatro resultados**: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielísivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

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

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

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

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL- 02719-01 PP-00001)

Na mesma assentada, a Suprema Corte procedeu ao julgamento de dois RREE que versavam sobre a mesma matéria, e decidiu, no RE 541090/SC (já com votos de novos Ministros que não haviam votado na ADI, como Teori Zavascki), **que a norma do art 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita “normal”**. O teor da ementa é cristalino, quanto a isto, particularmente em seu parágrafo 2:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 541.090 SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

REDATOR DO ACÓRDÃO:MIN. TEORI ZAVASCKI

ACÓRDÃO

RECTE.(S) :UNIÃO PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) :EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A ADV.(A/S) :SÉRGIO FARINA FILHO E OUTRO(A/S)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas *controladas* localizadas em países *com tributação favorecida* (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas *coligadas* sediadas em países *sem tributação favorecida* (= não considerados “paraísos fiscais”).

Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do *caput* do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa *controlada* sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Assim, no que se refere ao caso em apreço, que cuida de **empresas controladas em países sem tributação favorecida**, já há manifestação do STF no sentido da **aplicabilidade** da norma.

Da mesma forma, **a Corte Suprema já assentou que a incidência em questão recai sobre o lucro da empresa brasileira, jamais sobre o da estrangeira**. Neste sentido, veja-se trecho do voto condutor do mencionado RE 541090/SC:

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 sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se a 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:

(...)

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum. O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais - TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. Portanto, é contra essa Lei que se deveria opor a alegação de dupla tributação e, não, ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, aqui questionado.

Portanto, qualquer alegação de que a tributação com base no art. 74 da MP 2.158-35/01 recai sobre a controlada estrangeira, bem como qualquer interpretação que conflua desta premissa ou deságue nesta conclusão, deverá ser prontamente rechaçada.

Pertinente, ainda, consignar aqui as razões expostas no mesmo voto condutor do Acórdão nº 9101-002.332, para afirmar a validade esta interpretação quando confrontada com os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.325.709:

Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.

Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.

A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.

1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expendido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendo há bastante tempo. 25

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010) (esses comentários ao art. 1º e ao art.

7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerando que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expendidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de “qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação”, como segue (fls. 54-55 do ref. Acórdão):

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 sediada 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: “[Transcrição do art. 26]”

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum.

O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação

para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa.

Acrescente-se, por fim, frente à referência pela Contribuinte ao precedente nº 1302-002.935, em abono ao seu entendimento, que há manifestações em sentido diverso, como bem pontuado pela própria 2ª Turma da 3ª Câmara, no voto condutor do Acórdão nº 1302-003.382, de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo:

Do dispositivo em questão como norma CFC

Iniciando a análise de mérito, é importante que se verifique a natureza e o propósito da regra veiculada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.

Considero ser inegável que a referida regra tem a natureza de uma norma CFC (Controlled Foreign Company Rule), ou seja, uma daquelas regras que busca alcançar as entidades que ofereçam riscos de erosão da base tributária e transferência artificial de lucros.

O Professor Sérgio André Rocha, um dos mais dedicados estudiosos do tema, ao abordar a questão da natureza da regra veiculada pelo dispositivo legal em questão (**São as Regras Brasileiras de Tributação de Lucros Auferidos no Exterior "Regras CFC"? Análise a Partir do Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS**, in: Estudos de Direito Tributário Internacional. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. pp. 64-67), reconhece tratar-se de uma regra CFC, cujo objetivo não seria antielusivo, mas de eliminação do diferimento da tributação:

"Analisando-se a passagem de Alberto Xavier antes transcrita (nota 1), é possível inferir que, em sua opinião, o núcleo do tipo 'Regras CFC' reuniria as seguintes características essenciais:

- Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
- Controle societário da investidora sobre a investida.*
- Finalidade antielusiva da norma, que buscaria inibir planejamentos fiscais agressivos praticados pelos contribuintes.*

Partindo dessas características, que segundo esta abalizada doutrina seriam essenciais para a qualificação de um conjunto de regras como 'CFC', a sistemática brasileira de Tributação em Bases Universais não poderia ser caracterizada como 'Regras CFC'.

Esta posição é amplamente aceita na literatura jurídica nacional. Nada obstante, ousamos divergir desta interpretação.

Com efeito, a posição acima parece se fundamentar nos sistemas de transparência fiscal que prevalecem nos países membros da OCDE, especialmente nos países europeus, para determinar o núcleo do tipo 'regras CFC'. Assim sendo, como nesses países as 'regras CFC' normalmente têm as características acima, passou-se a apontar que as regras brasileiras não seriam 'regras CFC', por tributarem lucros auferidos por controladas no exterior de forma indiscriminada, mesmo quando decorrentes de atividades econômicas desenvolvidas em países de alta tributação.

Contudo, a utilização dos modelos europeus como paradigma do núcleo do tipo 'regras CFC' tem um vício de partida. De fato, os sistemas europeus de transparência fiscal são limitados pelos direitos fundamentais comunitários. Assim, apenas e tão somente nos casos em que presente o abuso, materializado a artificialidade da estrutura implementada pelo contribuinte, será legítima uma 'regra CFC' de um país membro da União Europeia.

Dessa maneira, talvez o caráter antielusivo das regras CFC não seja um traço essencial-geral, mas accidental, de modo que seria perfeitamente possível a existência de 'regras CFC' onde o dito caráter antielusivo não esteja presente.

Parece-nos, portanto, que o núcleo do tipo jurídico 'regras CFC' encerra apenas as seguintes características:

- *Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
- *Controle societário da investidora sobre a investida.*

Esta análise parecer ser corroborada pelos comentários de Daniel Sandler, quando este afirma que 'regras CFC' podem buscar diferentes objetivos. De um lado, podem elas perseguir a eliminação integral de todo o diferimento da tributação de lucros auferidos por controladas no exterior como é o caso do regime brasileiro ou ter foco no controle de operações que reflitam planejamento abusivos. Segundo o autor, a maioria dos regimes enquadram-se nesta segunda categoria. Contudo, tal fato não implica na descaracterização de regras que se enquadrem no primeiro grupo como 'regras CFC'.

Nessa linha de ideias, as regras brasileiras de Tributação em Bases Universais seriam 'regras CFC', não se lhes podendo negar tal caracterização."

De fato, o propósito explícito da norma brasileira visa não à dupla tributação do lucro auferido pela Controlada sediada no exterior (como acusam os seus detratores), mas exatamente evitar que a pessoa jurídica sediada no Brasil, reduza a sua base tributável, por meio do investimento em países sem nenhuma tributação ou com tributação reduzida, ou ainda, por meio do diferimento indeterminado da submissão dos lucros auferidos por meio da Controlada.

É que, quando uma Companhia nacional decide investir no exterior, inegavelmente, ela reduz a base tributável disponível para tributação no Brasil. E tal base permanecerá reduzida até que o lucro apurado na Companhia Investida no Exterior seja distribuído e remetido ao Brasil ou, indefinidamente, caso tal distribuição e/ou remessa nunca aconteça.

Deste modo, uma vez que a decisão sobre distribuir ou não os lucros auferidos na Investida pertencem totalmente à Controladora sediada no Brasil, a regra trazida pelo referido art. 74, para fins de aplicação da tributação em bases universais, faz com que o lucro apurado no exterior seja considerado distribuído tão logo seja apurado no balanço da Investida.

Registre-se, ainda, que uma vez afastada a aplicação do Tratado Brasil-Argentina, resta prejudicada a pretensão da Contribuinte de que ela seja estendida também à CSLL, muito embora este Conselho já tenha consolidado entendimento favorável a esta tese, na forma

da Súmula CARF nº 140 (*Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.*) (*destaques do original*)

Tais razões de decidir são igualmente aplicáveis ao presente caso, no qual a Contribuinte refere impedimentos semelhantes à tributação com base em outros tratados firmados pelo Estado Brasileiro.

A Par do disposto acima, tem-se que a norma contida no 77 da Lei nº 12.973/2014 também se enquadra no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*), consoante tem decidido a CSRF, a exemplo do constante do Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, de relatoria do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Abaixo reproduzo tão somente as conclusões expostas no referido julgado, que foi proferido à luz do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, mas que é perfeitamente aplicável ao caso em apreço. Muitos de seus fundamentos já foram, inclusive, objeto de análise alhures. Tais excertos do respectivo voto apenas corroboraram o meu entendimento em relação à compatibilidade da norma legal em referência (art. 77 da Lei nº 12.973/2014) com os Artigos 7º e 10 do Acordo Internacional, com base, inclusive, nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

De tudo o que foi posto acima, chega-se à conclusão da ineficácia do recurso voluntário ao argumentar serem incompatíveis as disposições contidas no art. 77 da Lei nº 12.973/2014 com o artigo 7º das convenções para evitar Dupla Tributação; efetivamente não são, como vimos, partindo-se da premissa de que o objeto de tributação por parte da Autoridade Fiscal foi a empresa domiciliada no Brasil (no caso, a própria Recorrente), e não suas controladas no exterior. O Brasil adotou mecanismo internacionalmente reconhecido, ao promover a tributação em bases universais, para reduzir ou eliminar a dupla tributação econômica. Em apertadíssima síntese, a norma de TBU configura importante mecanismo de política tributária e adequa-se, constitucionalmente, à promoção da igualdade e à tributação conforme a capacidade contributiva, combatendo planejamentos tributários abusivos e agressivos e, ao mesmo tempo, reduzindo ou eliminando a dupla tributação econômica.

Também perfeita a decisão recorrida. Conforme o decidido pelo acórdão recorrido, o art. 77 da Lei nº 12.973/2014 estabelece a tributação sobre o contribuinte brasileiro, e não sobre a parte relacionada domiciliada no exterior, vale dizer, tributar-se-ia o sócio-controlador brasileiro, e não a sua controlada. Diga-se, de passagem, que o art. 77 da Lei nº 12.973/2014 deu contornos mais técnicos para o conceito da base tributável, justamente a parcela do valor do investimento equivalente aos lucros e prejuízos auferidos pela controlada, e não todo o ajuste. Na realidade, não houve inovação em relação ao regime anterior, cuja constitucionalidade, em relação às controladas, como é sabido de todos, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), continuando, portanto, perfeitamente aplicáveis os fundamentos contidos nos itens 25 a 28 da SCI COSIT nº 18/2013.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso no ponto.

Dos prejuízos fiscais apurados no ano calendário de 2019 no importe de R\$426.535.806,46

O segundo ponto focado pelo recurso voluntário diz respeito à alegação da Recorrente de que teria apurado prejuízo fiscal de R\$426.535.806,46 no ano calendário de 2019, propugnando que seja compensado tal valor com os valores objeto da autuação por ocasião do lançamento.

Ao contrário, a Fiscalização entendeu, a partir das demonstrações contábeis e fiscais apresentadas pela Contribuinte para o respectivo ano calendário, que o resultado auferido teria sido negativo (prejuízo fiscal), o que impossibilitaria, portanto, que houvesse qualquer espécie de aproveitamento ou compensação com os valores lançados. A decisão recorrida corroborou a tese da Fiscalização, negando provimento à impugnação neste ponto.

O recurso voluntário, a par de repetir o mesmo conteúdo da impugnação, manifestou sua irresignação a um dos fundamentos adotados pela decisão recorrida, justamente o apontamento realizado pela Autoridade Julgadora, de que a Contribuinte teria, inclusive, apurado “provisão para CSLL e IRPJ”, o que comprovaria a apuração de lucro real (e não prejuízo fiscal). Argui a Recorrente que tais provisões referir-se-iam “a provisões de IRPJ e CSLL diferidos, e não correntes, conforme a própria nomenclatura da conta contábil do registro L300 da ECF 2019”.

Arremata dizendo:

Além disso, ao contrário do que foi afirmando no acórdão recorrido, os registros do LALUR/LACS da ECF de 2019 (fls. 1.781 e 1.782 – Doc 05 da Impugnação) evidenciam a apuração de prejuízo fiscal (e base negativa de CSLL) em 2019, e não de lucro.

No referido ano de 2019, o lucro líquido antes do IRPJ/CSLL foi de R\$ 528.893.681,93, o qual foi ajustado por adições de R\$ 410.747.717,64 e exclusões de R\$ 1.366.177.206,03.

Considerando que o valor das exclusões foi superior à somatória das adições com o lucro líquido antes do IRPJ/CSLL – soma essa que totalizou R\$ 939.641.399,57, a apuração do ano de 2019 resultou no prejuízo fiscal (e base negativa da CSLL) de R\$ 426.535.806,46, e não de lucro nesse mesmo montante, como afirmou o acórdão

Esta parte final, acima exposta, é fundamental para a resolução da pendenga no ponto. A decisão recorrida quando fundamentou o desprovimento da impugnação colacionou o LALUR apresentado pela própria Contribuinte (v. e-fls. 1.781), conforme abaixo reproduzido:

LALUR - Parte A



Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A				
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ:	07.401.436/0002-12	SCP:	
Período de Apuração:	A00 - Anual				

Histórico	Adição	Exclusão
2: Lucro Líquido Antes do IRPJ	R\$ 528.893.681,93	
6: Provisões ou perdas estimadas não dedutíveis	R\$ 18.925.775,24	
8: Despesas não necessárias	R\$ 14.389.095,27	
11.05: Lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior - resultado positivo	R\$ 3.561.111,65	
60: Avaliação a valor justo - ativo ou passivo da pessoa jurídica - ganho - controlado por subconta	R\$ 171.008.433,13	
86: Depreciação - diferença entre as depreciações contábil e fiscal	R\$ 202.863.302,35	
93: SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	R\$ 410.747.717,64	
95: (-) Reversão ou uso de provisões ou perdas estimadas não dedutíveis		R\$ 14.177.815,16
100.05: (-) Investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido - contrapartida por aumento no valor de patrimônio líquido reconhecida no resultado		R\$ 581.757.129,68
161: (-) Depreciação - diferença entre as depreciações contábil e fiscal		R\$ 762.807.168,77
167: (-) Outras exclusões - com indicador de relacionamento 1, 2 ou 3		R\$ 7.435.092,42
168: SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)		R\$ 1.366.177.206,03
169: LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 426.535.806,46
171: LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO		R\$ 426.535.806,46
175: LUCRO REAL		R\$ 426.535.806,46

Vejam que, assim como aduzido pelo recurso voluntário, o total apurado de Lucro Líquido Antes do IRPJ importou em R\$528.893.681,93; O total das adições importou em R\$410.747.717,64 e de exclusões no valor de R\$1.366.177.206,03. Fazendo uma simples operação aritmética chega-se à mesma conclusão aventada pela Contribuinte de que se apurou nesse ano calendário um prejuízo fiscal de R\$426.535.806,46. Por algum motivo qualquer (???) esse resultado negativo não restou refletido no demonstrativo acima, onde consta um Lucro Real no mesmo valor de R\$426.535.806,46 (positivo, portanto).

A efetiva apuração de prejuízo fiscal no ano calendário de 2019 pode ser corroborada com a reprodução do Registro N030 constante do SPED (V. E-FLS. 1.783/1.784):

Relatório de Impressão de Pastas e Fichas

Nome Empresarial:

ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A

Período da Escrituração:

01/01/2019 a 31/12/2019

CNPJ:

07.401.436/0002-12

SCP:

Registro N030 - Identificação do período e forma de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas tributadas pelo lucro real

Data Saldo Inicial

Data Saldo Final

Período de apuração

01/01/2019

31/12/2019

A00 - Anual

Registro N630 - Apuração do IRPJ com base no Lucro Real

Código	Descrição	Valor
1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	-426.535.806,46
2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
3	À Alíquota de 15%	0,00
4	Adicional	0,00
5	DEDUÇÕES	
6	(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
8	(-)Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00
9	(-)Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
10	(-)Atividade Audiovisual	0,00
11	(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
12	(-)Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 3º)	0,00
13	(-)Atividades de Caráter Desportivo	0,00
14	(-)Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON (Lei nº 12.715/2012, arts. 1º e 4º)	0,00
15	(-)Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - PRONAS/PCD (Lei nº 12.715/2012, arts. 3º e 4º)	0,00
16	(-)Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade e da Licença-Paternidade (Lei nº 11.770/2008, art. 5º)	0,00
16.01	(-)Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior (Art. 28, da Instrução Normativa 1.520/2014)	0,00
16.04	(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no Caso do Art. 87 da Lei nº 12.973/2014	
16.05	(-)Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividendos no Caso do Art. 88 da Lei nº 12.973/2014	
16.06	(-) Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística - Despesa Operacional do Período (Art. 11 da Lei nº 13.755/2018)	0,00

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital - Sped

Versão 9.0.1 do Visualizador

Página 1 de 6

6

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

01/01/2019

Assim, é forçoso concluir que tem razão a Recorrente ao se contrapor ao decidido pela DRJ, que se pautou, inclusive, em uma premissa equivocada, já que a alegada provisão para o IRPJ não tem qualquer correspondência com o imposto que seria devido, mesmo no caso de um

lucro real de R\$426.535.806,46, pois, neste caso, o tributo seria da ordem de mais de R\$100 milhões, e não simplesmente de R\$13.449.495,76.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso no ponto, devendo a Autoridade Administrativa adequar o lançamento, deduzindo dos valores apurados no ano calendário de 2019, o prejuízo fiscal apurado de R\$426.535.806,46.

Do Recurso de Ofício

O recurso de ofício, fundamentalmente, diz respeito às infrações 2 e 3 já apontadas anteriormente no início deste voto:

- 2) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - INFRAÇÃO: AJUSTES DECORRENTES DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - Valor relativo a ajuste negativo de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido não adicionado ao Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo;
- 3) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Como já foi discorrido anteriormente, referidas infrações tratam, em síntese, de um fato único, qual seja, a correta (ou incorreta) contabilização de ajustes relativos à equivalência patrimonial. Segundo a Fiscalização, a Recorrente teria excluído um valor de seu resultado a título de “(-) Resultados negativos em participações societárias avaliadas pelo método da Equivalência Patrimonial”, no valor de R\$581.757.129,68, sem, contudo, ter adicionado esta importância na Demonstração de Resultados. Além disso, também segundo a Fiscalização, a Recorrente teria computado na determinação do lucro líquido em sua DRE o mesmo o valor de R\$581.757.129,68 a título de “(-) Resultados negativos em participações societárias avaliadas pelo método da Equivalência Patrimonial” sem fazer a devida adição na apuração do Lucro Real.

O recurso de ofício também abrange alguns ajustes específicos realizados pela Autoridade Julgadora de 1ª instância, mais especificamente a correção dos valores apurados a título de lucros auferidos no exterior por suas controladas, que foram convertidos em Reais com a utilização de taxas de câmbio equivocadas.

Abaixo reproduzo os termos da decisão recorrida nos dois pontos tratados no recurso de ofício e com os quais me coaduno inteiramente pois, claramente, incorreu em erro a Autoridade Fiscal ao formalizar o lançamento nos termos em que o fez, devendo o mesmo ser corrigido conforme os ditames estabelecidos pela Autoridade Julgadora de primeira instância.

Mérito

Divergências contábeis – Exclusão no LALUR para neutralizar o Ajuste de Equivalência Patrimonial

Conforme relatado, a impugnante reconheceu que a conta contábil nº 3.01.01.09.01.09 “(-) Resultados Negativos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial”, do registro L300 da ECF, deveria ser utilizada para registrar perdas decorrentes de ajustes no valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, reflexo de prejuízos apurados por controladas e coligadas da empresa que realiza tais registros.

Considerando que o ajuste de equivalência patrimonial tem impacto negativo sobre o resultado (reduzindo-o como reflexo da perda/despesa registrada), para neutralizar esse impacto negativo, seria necessário efetuar um ajuste de adição no LALUR, aumentando o Lucro Real no mesmo valor em que o lucro contábil foi reduzido pelo registro da perda/despesa, exatamente como apontado pelo Fisco.

No entanto, segundo a impugnante, **não foi isso o que aconteceu no caso objeto da autuação ora impugnada**. Apesar de ter registrado o resultado de equivalência a uma conta de despesa, a Impugnante realizou o lançamento a crédito nessa conta de resultado (o que é evidenciado pelo sinal “C - crédito”). Tal fato, no seu entender, demonstra que, na verdade, o lançamento impactou positivamente o resultado da Impugnante.

Consequentemente, esse lançamento efetuado pela Impugnante em sua DRE correspondeu ao reconhecimento de uma receita de equivalência patrimonial para fins de apuração do resultado do ano calendário de 2019, razão pela qual impactou de forma positiva o seu resultado contábil daquele ano.

Para neutralizar esse impacto positivo em seu resultado, a Impugnante efetuou um ajuste de exclusão no LALUR, reduzindo o Lucro Real no mesmo valor em que o seu lucro contábil foi aumentado pelo registro da receita decorrente de equivalência patrimonial evidenciada acima.

A impugnante alegou, outrossim, que após o encerramento da ação fiscal ela sanou o erro formal e realocou o lançamento da conta nº 3.01.01.09.01.09 “(-) Resultados Negativos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial” para a conta contábil nº 3.01.01.05.01.06 “Resultados Positivos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial”.

Essa retificação não teve qualquer impacto sobre o resultado/lucro contábil da Impugnante para o exercício de 2019. Tanto é assim que o “Resultado Líquido do Período” informado na ECF do ano de 2019 se manteve em R\$ 542.343.177,69, mesmo depois da retificação que realocou o lançamento efetuado a título de ajuste de equivalência patrimonial.

Assiste razão à impugnante.

De fato, apesar de ter registrado o resultado de equivalência numa conta de despesa, a Impugnante realizou o lançamento a crédito nessa conta de resultado (o que é evidenciado pelo sinal “C - crédito”).

Consequentemente, o lançamento impactou positivamente o resultado da Impugnante (ou seja, com efeito de receita), como se pode ver da tela extraída do registro L300 da sua ECF (Doc_05, anexo à impugnação):

Relacionamento de Contas Referenciais

RELACIONAMENTO DE CONTAS REFERENCIAIS

Relacionamento de Contas Referenciais

Conta Referencial: **Jos Negativos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial** Saldo Final: 581.757.129,68 C

Conta Contábil	Descrição	Saldo Final	D/C	Saldo Utilizado	D/C	Saldo Disponível	D/C	Valor Mapeado	D/C
3503015101	Equivalência Patrim...	282185902,55	C	0,00		282185902,55	C	282185902,55	C
3503015102	Equivalência Patrim...	299571227,13	C	0,00		299571227,13	C	299571227,13	C

Centro de Custo

Centro de Custo	Descrição	Saldo Final	D/C	Saldo Utilizado	D/C	Saldo Disponível	D/C	Valor Mapeado	D/C
		282185902,55	C	0,00		282185902,55	C	282185902,55	C

Assim sendo, esse lançamento efetuado pela Impugnante em sua DRE de fato correspondeu ao reconhecimento de uma receita de equivalência patrimonial para fins de apuração do resultado do ano calendário de 2019, razão pela qual impactou de forma positiva o seu resultado contábil daquele ano. Portanto, justifica-se o procedimento da contribuinte ao excluir o mesmo valor no seu LALUR.

Este fato pode ser confirmado analisando a ECF da contribuinte referente ao ano-calendário de 2019, onde se verifica o cômputo a crédito do valor de R\$ 581.757.129,68 na DRE do contribuinte, conforme se observa a seguir:

1 L300 - Demonstração do Resultado Líquido no Período Fiscal

Ord	Núm. ero. di	ID do regist. re	Código	Descrição	Tipo conta	Nível	Natureza da conta	Código conta superior	Valor	Indicador
123	120	41.039	L300	3.01.01.07.01.23	(c) Encargos de Depreciação	A	6	4	3.01.01.07.01	248.313.959,29 D
124	121	41.040	L300	3.01.01.07.01.24	(c) Encargos de Amortização	A	6	4	3.01.01.07.01	100.492.218,20 D
125	122	41.041	L300	3.01.01.07.01.25	(c) Perdas em Operações de Crédito	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
126	123	41.042	L300	3.01.01.07.01.26	(c) Provisões para Férias	A	6	4	3.01.01.07.01	23.982.048,83 D
127	124	41.043	L300	3.01.01.07.01.27	(c) Provisões para 13º Salário de Empregados	A	6	4	3.01.01.07.01	17.390.937,93 D
128	125	41.044	L300	3.01.01.07.01.28	(c) Provisão para Perda de Estoque	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
129	126	41.045	L300	3.01.01.07.01.29	(c) Demais Provisões	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
130	127	41.046	L300	3.01.01.07.01.30	(c) Gratificações a Administradores	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
131	128	41.047	L300	3.01.01.07.01.31	(c) Royalties e Assistência Técnica - no País	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
132	129	41.048	L300	3.01.01.07.01.32	(c) Royalties e Assistência Técnica - no EXTERIOR	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
133	130	41.049	L300	3.01.01.07.01.33	(c) Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	A	6	4	3.01.01.07.01	15.660.913,25 D
134	131	41.050	L300	3.01.01.07.01.34	(c) Pesquisas Científicas e Tecnológicas	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
135	132	41.051	L300	3.01.01.07.01.35	(c) Bens de Pequeno Valor Unitário ou de Vida Útil de até um Ano Deduzidos como Despesa	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
136	133	41.052	L300	3.01.01.07.01.36	(c) Despesas com Energia Elétrica	A	6	4	3.01.01.07.01	8.105.074,85 D
137	134	41.053	L300	3.01.01.07.01.37	(c) Despesas com Água e Gás	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
138	135	41.054	L300	3.01.01.07.01.38	(c) Despesas com Telefone e Internet	A	6	4	3.01.01.07.01	1.560.299,65 D
139	136	41.055	L300	3.01.01.07.01.39	(c) Despesas com Correios e Malotes	A	6	4	3.01.01.07.01	218.393,11 D
140	137	41.056	L300	3.01.01.07.01.40	(c) Despesas com Seguros	A	6	4	3.01.01.07.01	8.666.550,02 D
141	138	41.057	L300	3.01.01.07.01.41	(c) Benefícios Previdenciários a Empregados	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
142	139	41.058	L300	3.01.01.07.01.42	(c) Fundo de Aposentadoria Individual - FAPI	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
143	140	41.059	L300	3.01.01.07.01.43	(c) Planos de Poupança e Investimento - PAPI	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
144	141	41.060	L300	3.01.01.07.01.44	(c) Pesquisa e Desenvolvimento Abrangidos no Programa Rota 2030	A	6	4	3.01.01.07.01	0,00 C
145	142	41.061	L300	3.01.01.09	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	S	4	4	3.01.01	799.966.099,34 C
146	143	41.062	L300	3.01.01.09.01	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	S	5	4	3.01.01.09	799.966.099,34 C
147	144	41.063	L300	3.01.01.09.01.01	(c) Variações Cambiais Passivas	A	6	4	3.01.01.09.01	202.750.342,31 D
148	145	41.070	L300	3.01.01.09.01.08	(c) Outras Despesas Financeiras	A	6	4	3.01.01.09.01	827.792.236,84 D
149	146	41.071	L300	3.01.01.09.01.09	(c) Resultados Negativos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	A	6	4	3.01.01.09.01	581.757.129,68 C
150	147	41.072	L300	3.01.01.09.01.10	(c) Outras Despesas Operacionais	A	6	4	3.01.01.09.01	1.248.752.148,61 C
151	148	41.103	L300	3.01.01.11	OUTRAS RECEITAS, OUTRAS DESPESAS E RESULTADO DE OPERAÇÕES DESCONTINUADAS	S	4	4	3.01.01	1.473.307,47 C
152	149	41.104	L300	3.01.01.11.01	OUTRAS RECEITAS, OUTRAS DESPESAS E RESULTADO DE OPERAÇÕES DESCONTINUADAS DAS ATVS	S	5	4	3.01.01.11	1.473.307,47 C

Cumpra destacar que, em função do equívoco formal cometido pela contribuinte na contabilização da receita de equivalência patrimonial, a autoridade autuante identificou(indevidamente) o cometimento de duas infrações, quais sejam: i) ajustes decorrentes de equivalência patrimonial não adicionados ao lucro líquido; e ii) exclusões indevidas na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Tais infrações (inexistentes de fato) foram assim identificadas no Auto de Infração:

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: AJUSTES DECORRENTES DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Valor relativo a ajuste negativo de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido não adicionado ao Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	581.757.129,68	75,00

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	581.757.129,68	75,00

Para a correção deste equívoco, devem ser cancelados os efeitos das duas infrações acima referidas. Assim sendo, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano-calendário de 2019, devem ser reduzidas em R\$ 1.163.514.259,36 (= R\$ 581.757.129,68 X 2).

(...)

Taxa de câmbio incorreta, referente aos lucros apurados pela controlada da China (2018)

A impugnante apontou um erro na conversão para reais do valor dos lucros apurados em 2018 pela subsidiária da impugnante situada na China. O valor correto seria de R\$ 300.922,62, conforme corretamente apurado pelo Fisco na Tabela 34, apresentada na pg. 34 do TVF:

Lucro a ser tributado em 31/12/2018 (em RMB)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2018	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
533.929,42	100%	0,5636	300.922,62

Tabela 34—adição ao lucro líquido a título de "Lucros Disponibilizados no Exterior" em 2018

No entanto, ao transcrever o valor que deveria ser acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação ao ano de 2018, em vez de considerar o valor de R\$ 300.922,62, a Fiscalização considerou a equivocada quantia de R\$ 533.929,42 (valor antes da conversão do câmbio), como se observa na pg.36 do TVF:

EMPRESA	LUCROS 2018	LUCROS 2019
Celulose Eldorado Áustria	R\$ 329.215.804,09	R\$ 342.192.037,69
Eldorado Intl. Finance	R\$ 8.593.153,85	R\$ 3.675.733,96
Eldorado USA	*****	R\$ 7.822.798,02
CEA	R\$ 533.929,42	*****
Total a ser objeto de lançamento de ofício	R\$ 338.342.887,36	R\$ 353.690.569,67

Tabela 35 – Lucros disponibilizados do exterior objeto de lançamento de ofício

No entender da impugnante, esse erro grave e irreparável implica a nulidade dos autos de infração ora impugnados.

A alegação da impugnante é parcialmente procedente.

Já restou decidido, em item anterior do presente voto, que tal erro não tem o condão de eivar de nulidade o presente lançamento.

No entanto, deve ser acatado o pedido subsidiário da impugnante, corrigindo-se a base de cálculo dos presentes lançamentos, visto que a autoridade autuante efetivamente cometeu um erro de transcrição do valor apurado, da tabela 34 para a tabela 35 (acima reproduzidas), exatamente como apontado pela impugnante.

Assim sendo, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano-calendário de 2018, devem ser reduzidas em R\$ 233.006,80 (= R\$ 533.929,42 – R\$ 300.922,62).

Empresa subsidiária nos EUA – taxa de conversão de câmbio e compensação de tributos recolhidos nos EUA

Conforme relatado, em relação à subsidiária norte-americana a impugnante reconheceu que a regra de tributação veiculada pela Lei nº 12.973/2014 é aplicável (tendo em vista a inexistência de tratado para evitar a dupla tributação com os Estados Unidos). Reconheceu, outrossim, que o valor oferecido à tributação pelo IRPJ e pela CSLL foi menor do que o devido em virtude da utilização, naquele ano de 2019, de prejuízo que já havia sido consumido em período anterior.

Não obstante o reconhecimento destes fatos, afirmou que a autoridade fiscal cometeu os seguintes equívocos: i) utilizou taxa de câmbio incorreta para a conversão dos lucros apurados em dólares para reais; ii) não considerou os valores recolhidos a título de imposto de renda nos Estados Unidos, no ano de 2019.

Além disso, reiterou que o prejuízo (e não lucro) apurado pela Impugnante nº ano de 2019 foi suficiente para absorver eventual saldo positivo do resultado apurado pela operação da subsidiária norte-americana.

Estas três alegações da impugnante serão individualmente analisadas.

Equívoco em relação à taxa de câmbio

No tocante à taxa de câmbio, a impugnante afirmou que a autoridade autuante utilizou equivocadamente o euro como moeda de referência dos lucros da subsidiária da Impugnante sediada nos Estados Unidos. Esse erro impactou a taxa de câmbio utilizada para converter os lucros auferidos por essa subsidiária em 2019 de dólares para reais, como é possível notar na pg.33 do TVF:

Lucro a ser tributado em 31/12/2019 (em Euro)	Participação	Taxa de câmbio 31/12/2019	Lucro a ser disponibilizado (em reais)
2.512.727,00	100%	4,5305	11.383.909,67

Tabela 31—"Lucro total a ser disponibilizados no Exterior" em 2019

Afirmou que as cotações do euro e do dólar norte-americano na data de 31/12/2019 eram distintas, como pode ser observar dos dados abaixo obtidos junto ao boletim de cotações disponibilizado no site do Bacen (Banco Central do Brasil):

Cód.	Tipo	Moeda	Cotações em Real ^{1/}		Paridade ^{2/}	
			Compra	Venda	Compra	Venda
220	A	USD	4,0301	4,0307	1,0000	1,0000
978	B	EUR	4,5290	4,5305	1,1238	1,1240

Afirmou que o erro referente à taxa de câmbio tem o seguinte impacto sobre os valores apontados como devidos a título de IRPJ, CSLL, multa e juros:

Base de Cálculo	IRPJ	CSLL	Subtotal	Multa 75%	Juros Selic	Total
R\$7.822.798,02	R\$ 1.955.699,5050	R\$704.051,82	R\$2.659.751,33	R\$1.994.813,50	R\$656.160,65	R\$5.310.725,47
R\$6.566.937,06	R\$ 1.641.734,2650	R\$591.024,34	R\$2.232.758,60	R\$1.674.568,95	R\$550.821,55	R\$4.458.149,10
Diferença:						R\$ 852.576,38

Diante de tal erro por parte da Fiscalização na determinação dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL, considerou imprescindível reconhecer a nulidade dos Autos de Infração ora impugnados.

Subsidiariamente, caso não se entenda pela nulidade dos lançamentos em relação aos lucros da subsidiária norte-americana da Impugnante relativos ao ano de 2019, é preciso reconhecer o erro cometido pela Fiscalização na apuração dos valores acrescidos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL daquele ano, corrigindo-se a taxa de conversão de dólares para reais em 31/12/2019, utilizando para tanto o valor de R\$ 4,0307.

A alegação da impugnante é parcialmente procedente.

Já restou decidido, em item anterior do presente voto, que tal erro não tem o condão de eivar de nulidade o presente lançamento.

No entanto, deve ser acatado o pedido subsidiário da impugnante, corrigindo-se a base de cálculo dos presentes lançamentos, visto que a autoridade autuante efetivamente utilizou a taxa de câmbio do euro e não do dólar, exatamente como apontado pela impugnante.

Assim sendo, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano-calendário de 2019, devem ser reduzidas em R\$ 1.255.860,96 (= R\$ 7.822.798,02 – R\$ 6.566.937,06).

Dedução dos valores recolhidos a título de IRPJ nos Estados Unidos

No tocante aos valores recolhidos a título de IRPJ no Estados Unidos, a impugnante alegou que a presente fiscalização teve início em 2021, durante a pandemia, que suspendeu (e até mesmo interrompeu) diversos serviços prestados ao público em geral e aos contribuintes em particular, tanto no Brasil quanto nos Estados Unidos.

Por isso, durante a fiscalização a Impugnante apresentou ao Fisco os comprovantes (ainda não reconhecidos pelas autoridades norte-americanas) e informou que havia até então optado por não compensar os respectivos valores até que esses documentos atendessem a todas as exigências impostas pela legislação brasileira para o aproveitamento do imposto recolhido no exterior.

No entanto, com a regularização (nos Estados Unidos) dos serviços necessários para a obtenção dos reconhecimentos por parte das autoridades fazendárias norte-americanas, foi possível reunir os comprovantes dos pagamentos de imposto de renda efetuados nos Estados Unidos relativo ao ano de 2019. Desses comprovantes, é possível extrair os seguintes valores (em dólares e convertidos para reais nas datas de pagamento):

Data	Valor recolhido (dólares)	Cotação do dólar na data	Valor (reais)
26/06/2019	\$ 50.000,00	R\$ 3,8441	R\$ 192.205,00
16/09/2019	\$ 50.000,00	R\$ 4,0872	R\$ 204.360,00
15/04/2019	\$ 112.153,00	R\$ 3,8730	R\$ 434.368,57
15/05/2020	\$ 324.481,00	R\$ 5,8229	R\$ 1.889.420,41
Total recolhido nos Estados Unidos:			R\$ 2.720.353,98

A Impugnante solicitou que tais comprovantes sejam considerados para fins de compensação com o IRPJ e a CSLL exigidos no Brasil sobre os lucros de sua subsidiária norte-americana, de modo a afastar completamente a exigência em relação a esse ponto, posto que o valor recolhido nos Estados Unidos é superior ao montante de R\$ 2.232.758,60 devido a título de IRPJ e de CSLL em relação a 2019 (caso fosse adotada a taxa de câmbio adequada), como também superior ao montante de R\$ 2.659.751,33 apurado pela Fiscalização (utilizando a taxa de câmbio incorreta).

Tal pedido merece ser deferido.

O documento de fls. 1834 (documento 001397), emitido pelo Internal Revenue Service dos Estados Unidos, referente ao ano-calendário de 2019, realmente demonstra o recolhimento de pagamentos nos exatos valores e data mencionados pela impugnante, conforme quadro acima.

Na tradução juramentada desse documento, fls. 1818-1820, percebe-se um equívoco cometido pelo tradutor, que fez referência ao período fiscal de 2018. Tal equívoco, contudo, pode ser relevado, pois a identificação do documento (001397) não deixa dúvida de que se trata da tradução do documento original supra referido, referente ao ano-calendário de 2019.

Tais pagamentos, que restaram devidamente comprovados, podem ser utilizados para compensar valores devidos a título de IRPJ e CSLL no Brasil, referentes aos lucros auferidos pela subsidiária americana no ano-calendário de 2019.

De acordo com o TVF, a autoridade promoveu a tributação do montante de R\$ 7.822.798,02 a título de lucro da empresa subsidiária situada nos Estados Unidos, em 2019. Desde montante, contudo, deve ser subtraído o valor de R\$ 1.255.860,96, em razão da utilização indevida da taxa de câmbio, conforme mencionado no item antecedente do presente voto.

Assim sendo, as bases de cálculo remanescente do IRPJ e da CSLL, referentes à subsidiária americana no ano-calendário de 2019, passam a ser de R\$ R\$ 6.566.937,06 (= R\$ 7.822.798,02 – R\$ 1.255.860,96).

Calculando-se os valores devidos a título de IRPJ (alíquota de 25%, já computado o adicional) e de CSLL (alíquota de 9%), obtém-se os valores de R\$ 1.641.734,26 e R\$ 591.024,34, conforme demonstrado no quadro a seguir (apresentado pela contribuinte, em sua peça impugnatória).

Base de Cálculo	IRPJ	CSLL	Subtotal	Multa 75%	Juros Selic	Total
R\$7.822.798,02	R\$ 1.955.699,5050	R\$704.051,82	R\$2.659.751,33	R\$1.994.813,50	R\$656.160,65	R\$5.310.725,47
R\$6.566.937,06	R\$ 1.641.734,2650	R\$591.024,34	R\$2.232.758,60	R\$1.674.568,95	R\$550.821,55	R\$4.458.149,10
Diferença:						R\$ 852.576,38

Considerando que o valor de Imposto de Renda recolhido nos Estados Unidos (R\$ 2.720.353,98) foi superior ao montante de R\$ 2.232.758,60 devido a título de IRPJ e de CSLL em 2019 (adotando-se a taxa de câmbio adequada), conclui-se que não deve incidir tributação adicional, no Brasil, sobre estas receitas.

Assim sendo, em relação a este tema, a impugnação merece ser julgada procedente.

Consequentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano-calendário de 2019, devem ser reduzidas em R\$ 7.822.798,02 (dos quais R\$ 1.255.860,96 decorrem da utilização correta da taxa de câmbio e R\$ 6.566.937,06 decorrem da compensação do Imposto de Renda pago nos Estados Unidos).

A caracterização da apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL pode ser verificada pela simples análise dos demonstrativos constantes do próprio processo, apresentados pela Recorrente ainda durante a fase de impugnação e adotadas pela DRJ como hábeis para servir de prova. Me refiro aos demonstrativos de e-fls. 1.774/1.780 (Demonstração do Resultado do Exercício) e de e-fls. 1.781/1.782 (LALUR e LACS).

SP SAO PAULO DEOPE

Fl. 1774

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais		
Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A	
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ: 07.401.436/0002-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ 542.343.177,69
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	R\$ 528.893.681,93
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 528.893.681,93
3.01.01.01	RECEITA LÍQUIDA	R\$ 3.236.017.672,30
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	R\$ 3.396.210.477,63
3.01.01.01.01.01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	R\$ 2.622.768.815,76
3.01.01.01.01.02	Receita de Vendas de Mercadorias e Produtos a Comercial Exportadora com Fim Específico de Exportação	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.03	Receita de Exportação de Serviços	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.04	Receita da Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	R\$ 773.767.890,76
3.01.01.01.01.05	Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.06	Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.07	Receita da Venda de Unidades Imobiliárias	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.08	Receita da Locação de Bens Móveis e Imóveis	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.20	Receita de Contrato de Construção	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.25	Receita de Direito de Exploração Serviço Público	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.30	Receita de Securitização de Créditos	R\$ 0,00
3.01.01.01.01.98	Outras Receitas da Atividade Geral	R\$ (326.228,89)
3.01.01.01.02	DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ (160.192.805,33)
3.01.01.01.02.01	(-) Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas	R\$ (11.447.818,65)
3.01.01.01.02.02	(-) Descontos Incondicionais e Abatimentos	R\$ (943.761,84)
3.01.01.01.02.03	(-) ICMS	R\$ (78.453.021,78)
3.01.01.01.02.04	(-) COFINS Sobre Receita Bruta	R\$ (56.977.983,24)
3.01.01.01.02.05	(-) PIS/PASEP Sobre Receita Bruta	R\$ (12.370.219,82)
3.01.01.01.02.06	(-) ISS	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.09	(-) Demais Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas e Serviços	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.10	(-) Ajuste a Valor Presente sobre Receita Bruta	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.60	(-) CPC 47 - Modificações Contratuais	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.62	(-) CPC 47 - Reconhecimento de Passivos de Contrato - Garantias	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.64	(-) CPC 47 - Reconhecimento de Passivos de Contrato - Direitos Não Exercidos	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.66	(-) CPC 47 - Reconhecimento de Passivos de Contrato - Serviços de Custódia - Vendas para Entrega Futura	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.68	(-) CPC 47 - Preço de Transação - Contraprestações Variáveis	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.70	(-) CPC 47 - Preço de Transação - Reavaliações de Contraprestação Variável	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.72	(-) CPC 47 - Preço de Transação - Contraprestações Pagas ou a Pagar	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.74	(-) CPC 47 - Preço de Transação - Obrigações de Desempenho	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.76	(-) CPC 47 - Critérios Divergentes da Legislação Tributária - Não Recebimento de Contraprestação	R\$ 0,00

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

SP SAO PAULO DEOPE

Fl. 1775

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais		
Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A	
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ: 07.401.436/0002-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3.01.01.01.02.78	(-) CPC 47 - Critérios Divergentes da Legislação Tributária - Passivo de Contrato - Direito à Devolução	R\$ 0,00
3.01.01.01.02.80	(-) CPC 47 - Critérios Divergentes da Legislação Tributária - Passivo de Contrato - Direito de Aquisição Opcional	R\$ 0,00
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	R\$ (1.723.925.763,40)
3.01.01.03.01	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (1.723.925.763,40)
3.01.01.03.01.01	(-) Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos	R\$ (1.723.925.763,40)
3.01.01.03.01.02	(-) Custo das Mercadorias Revendidas	R\$ 0,00
3.01.01.03.01.03	(-) Custo dos Serviços Prestados	R\$ 0,00
3.01.01.03.01.04	(-) Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas	R\$ 0,00
3.01.01.03.01.10	(-) Custo dos Bens Arrendados	R\$ 0,00
3.01.01.03.01.20	(-) Custo de Construção	R\$ 0,00
3.01.01.03.01.30	(-) Custo de Operação de Securitização	R\$ 0,00
3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ (89.623.532,86)
3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (89.623.532,86)
3.01.01.05.01.01	Variações Cambiais Ativas	R\$ 64.767.419,17
3.01.01.05.01.02	Ganhos Auferidos no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.03	Ganhos em Operações Day-Trade	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.04	Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.05	Outras Receitas Financeiras	R\$ (84.066.463,27)
3.01.01.05.01.06	Resultados Positivos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.07	Resultados Positivos em SCP Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.08	Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.09	Reversão das Perdas Estimadas Decorrentes de Teste de Recuperabilidade (Impairment)	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.10	Reversão dos Saldos das Provisões	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.11	Prêmios Recebidos na Emissão de Debêntures	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.12	Doações e Subvenções para Custeio ou Operações	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.13	Doações e Subvenções para Investimentos	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.14	Receitas de Reclassificação de Ajustes de Avaliação Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.15	Receitas de Reclassificação de Ajustes de Avaliação Patrimonial - Reflexo	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.16	Receitas Financeiras Decorrentes de Ajustes ao Valor Presente	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.17	Ganho Por Compra Vantajosa em Investimentos	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.18	Amortização de Menos-Valia	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.19	Receita de Aluguel de Bens Imóveis - Atividade Não Principal	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.20	Receita de Aluguel de Bens Móveis - Atividade Não Principal	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.21	Créditos Presumidos de IPI	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.22	Créditos Presumidos de PIS/COFINS	R\$ 0,00

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

DOCUMENTO VALIDADO

SP SAO PAULO DEOPE

FL 1776

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais		
Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A	
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ: 07.401.436/0002-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3.01.01.05.01.23	Outros Créditos Fiscais Presumidos	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.24	Multas e Outras Vantagens Recebidas	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.25	Lucros e Dividendos Derivados de Participações Societárias Avaliadas pelo Custos de Aquisição	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.26	Receitas com Empréstimos de Valores Mobiliários	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.27	Rendimentos Auferidos em Operações de Mútuo - Partes Relacionadas	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.28	Rendimentos Auferidos em Operações de Mútuo - Partes Não Relacionadas	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.29	Rendimentos Auferidos com Debêntures - Emitente Partes Relacionadas	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.30	Rendimentos Auferidos com Debêntures - Emitente Partes Não Relacionadas	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.31	Rendimentos Auferidos com Títulos Públicos	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.32	Juros Auferidos com Outros Ativos Financeiros Mensurados Pelo Custo Amortizado	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.33	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Instrumentos Financeiros para Negociação - Não Hedge - Valor Justo pelo Resultado (VJPR)	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.34	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Instrumentos Financeiros Disponíveis para Venda - Reclassificação de Ajustes de Avaliação Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.35	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Instrumentos Financeiros de Hedge de Valor Justo	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.36	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Instrumentos Financeiros de Hedge - Reclassificação de Ajustes de Avaliação Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.37	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Item Objeto de Hedge de Valor Justo	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.38	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Propriedade para Investimento	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.39	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Ativo Biológico Consumível	R\$ (81.662.875,85)
3.01.01.05.01.40	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Ativo Biológico de Produção	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.41	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.42	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Subscrição de Capital com demais Bens	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.43	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Subscrição de Capital com Participação Societária	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.44	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Aquisição de Participação Societária em Estágios	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.45	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Decorrente de Permuta de Ativos ou Passivos	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.46	Ganho de Ajustes a Valor Justo - Outras Operações	R\$ 0,00
3.01.01.05.01.99	Outras Receitas Operacionais	R\$ 11.338.387,09
3.01.01.07	DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ (1.695.014.100,92)
3.01.01.07.01	DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (1.695.014.100,92)
3.01.01.07.01.01	(-) Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	R\$ (2.434.964,34)
3.01.01.07.01.02	(-) Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados	R\$ (313.280.565,92)
3.01.01.07.01.03	(-) Outros Gastos com Pessoal	R\$ (122.656.742,32)
3.01.01.07.01.04	(-) Outros Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica	R\$ (460.404.609,71)
3.01.01.07.01.05	(-) Encargos Sociais - Previdência Social	R\$ (69.499.945,49)
3.01.01.07.01.06	(-) Encargos Sociais - FGTS	R\$ (22.761.363,29)
3.01.01.07.01.07	(-) Encargos Sociais - Outros	R\$ (276.944,03)
3.01.01.07.01.08	(-) Doações e Patrocínios de Caráter Cultural e Artístico (Lei no 8.313/1991)	R\$ 0,00

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

SP SAO PAULO DEOPE

Fl. 1777

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais		
Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A	
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ: 07.401.436/0002-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3.01.01.07.01.09	(-) Operações de Aquisição de Vale Cultura (Lei no 12.761/2012, art. 10)	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.10	(-) Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.11	(-) Doações a Entidades Cívis	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.12	(-) Outras Contribuições, Doações e Patrocínios	R\$ (28.244,05)
3.01.01.07.01.13	(-) Alimentação do Trabalhador	R\$ (12.282.181,54)
3.01.01.07.01.14	(-) PIS/PASEP	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.15	(-) COFINS	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.16	(-) Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	R\$ (11.958.328,51)
3.01.01.07.01.17	(-) Arrendamento Mercantil	R\$ (108.315.651,09)
3.01.01.07.01.18	(-) Aluguéis	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.19	(-) Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações	R\$ (146.131.596,52)
3.01.01.07.01.20	(-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio	R\$ (8.200,00)
3.01.01.07.01.21	(-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio de Assoc. Desportivas que Mantenha Equipe de Futebol Profissional	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.22	(-) Multas	R\$ (584.368,98)
3.01.01.07.01.23	(-) Encargos de Depreciação	R\$ (248.313.959,29)
3.01.01.07.01.24	(-) Encargos de Amortização	R\$ (100.492.218,20)
3.01.01.07.01.25	(-) Perdas em Operações de Crédito	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.26	(-) Provisões para Férias	R\$ (23.982.048,83)
3.01.01.07.01.27	(-) Provisões para 13º Salário de Empregados	R\$ (17.390.937,93)
3.01.01.07.01.28	(-) Provisão para Perda de Estoque	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.29	(-) Demais Provisões	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.30	(-) Gratificações a Administradores	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.31	(-) Royalties e Assistência Técnica - no PAÍS	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.32	(-) Royalties e Assistência Técnica - no EXTERIOR	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.33	(-) Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	R\$ (15.660.913,25)
3.01.01.07.01.34	(-) Pesquisas Científicas e Tecnológicas	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.35	(-) Bens de Pequeno Valor Unitário ou de Vida Útil de até um Ano Deduzidos como Despesa	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.36	(-) Despesas com Energia Elétrica	R\$ (8.105.074,85)
3.01.01.07.01.37	(-) Despesas com Água e Esgoto	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.38	(-) Despesas com Telefone e Internet	R\$ (1.560.299,65)
3.01.01.07.01.39	(-) Despesas com Correios e Malotes	R\$ (218.393,11)
3.01.01.07.01.40	(-) Despesas com Seguros	R\$ (8.666.550,02)
3.01.01.07.01.41	(-) Benefícios Previdenciários a Empregados	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.42	(-) Fundo de Aposentadora Individual - FAPI	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.43	(-) Planos de Poupança e Investimento - PAIT	R\$ 0,00
3.01.01.07.01.44	(-) Pesquisa e Desenvolvimento Abrangidas no Programa Rota 2030	R\$ 0,00

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

DOCUMENTO VALIDADO

SP SAO PAULO DEOPE

Fl. 1778

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais		
Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A	
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ: 07.401.436/0002-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3.01.01.09	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ 799.966.099,34
3.01.01.09.01	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ 799.966.099,34
3.01.01.09.01.01	(-) Variações Cambiais Passivas	R\$ (202.750.342,31)
3.01.01.09.01.02	(-) Perdas Incorridas no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.03	(-) Perdas em Operações Day-Trade	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.04	(-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.05	(-) Despesas de Remuneração de Debêntures	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.06	(-) Juros com Empréstimos de Pessoas Vinculadas ou Situadas em País com Tributação favorecida	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.07	(-) Despesas Financeiras Relativas à Arrendamento Mercantil Financeiro	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.08	(-) Outras Despesas Financeiras	R\$ (827.792.836,64)
3.01.01.09.01.09	(-) Resultados Negativos em Participações Societárias Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	R\$ 581.757.129,68
3.01.01.09.01.10	(-) Resultados Negativos em SCP Avaliadas pelo Método de Equivalência Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.11	(-) Perdas em Operações Realizadas no Exterior	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.12	(-) Perdas Estimadas Decorrentes de Teste de Recuperabilidade (Impairment)	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.13	(-) Despesas de Reclassificação de Ajustes de Avaliação Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.14	(-) Despesas de Reclassificação de Ajustes de Avaliação Patrimonial -Reflexo	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.15	(-) Despesas Financeiras Decorrentes dos Ajustes ao Valor Presente	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.16	(-) Encargos de Depreciação de Bens Objeto de Leasing Financeiro	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.17	(-) Encargos de Amortização de Mals - Valia	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.18	(-) Aluguéis de Bens Imóveis- Locador Parte Relacionada	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.19	(-) Aluguéis de Bens Imóveis Locador Parte Não Relacionada	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.20	(-) Despesas com Empréstimos de Valores Mobiliários	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.21	(-) Despesas com Corretagem e Emolumentos	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.22	(-) Despesas com Deságio na Cessão de Títulos	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.23	(-) Despesas Incorridas em Operações de Mútuo Parte Relacionada	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.24	(-) Despesas Incorridas em Operações de Mútuo Parte Não Relacionada	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.25	(-) Despesas Incorridas em Outros Passivos Financeiros Mensurados Pelo Custo Amortizado	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.26	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Instrumentos Financeiros para Negociação - Não Hedge - Valor Justo pelo Resultado	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.27	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Instrumentos Financeiros Disponíveis para Venda - Reclassificação de Ajustes de Avaliação Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.28	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Instrumentos Financeiros de Hedge de Valor Justo	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.29	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Instrumentos Financeiros de Hedge - Reclassificação de Ajustes de Avaliação Patrimonial	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.30	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Item Objeto de Hedge de Valor Justo	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.31	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Propriedade para Investimento	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.32	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Ativo Biológico Consumível	R\$ 0,00

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

SP SAO PAULO DEOPE

Fl. 1779

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais		
Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A	
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ: 07.401.436/0002-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3.01.01.09.01.33	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Ativo Biológico de Produção	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.34	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.35	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Subscrição de Capital com demais Bens	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.36	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Subscrição de Capital com Participação Societária	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.37	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Aquisição de Participação Societária em Estágios	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.38	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Decorrente de Permuta de Ativos ou Passivos	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.39	(-) Perda de Ajuste a Valor Justo - Outras Operações	R\$ 0,00
3.01.01.09.01.99	(-) Outras Despesas Operacionais	R\$ 1.248.752.148,61
3.01.01.11	OUTRAS RECEITAS, OUTRAS DESPESAS E RESULTADO DE OPERAÇÕES DESCONTINUADAS	R\$ 1.473.307,47
3.01.01.11.01	OUTRAS RECEITAS, OUTRAS DESPESAS E RESULTADO DE OPERAÇÕES DESCONTINUADAS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ 1.473.307,47
3.01.01.11.01.01	Receitas na Alienação de Participações Integrantes do Ativo Circulante ou do Ativo Realizável a Longo Prazo	R\$ 0,00
3.01.01.11.01.02	Receitas de Alienações de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante Investimentos, Imobilizado e Intangível	R\$ 2.652.659,79
3.01.01.11.01.03	Ganhos de Capital por Variação Percentual em Participação Societária Avaliada pelo Patrimônio Líquido	R\$ 0,00
3.01.01.11.01.04	(-) Valor Contábil de Participações Integrantes do Ativo Circulante ou do Ativo Realizável a Longo Prazo Alienadas	R\$ 0,00
3.01.01.11.01.05	(-) Valor Contábil dos Bens e Direitos do Ativo Não Circulante Investimentos, Intangível e Imobilizado Alienados	R\$ 0,00
3.01.01.11.01.06	(-) Perdas de Capital por Variação Percentual em Participação Societária Avaliada pelo Patrimônio Líquido	R\$ (1.179.352,32)
3.01.01.11.01.07	Receitas de Operações Descontinuadas	R\$ 0,00
3.01.01.11.01.08	(-) Despesas de Operações Descontinuadas	R\$ 0,00
3.01.05	PARTICIPAÇÕES	R\$ 0,00
3.01.05.01	PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS	R\$ 0,00
3.01.05.01.01	PARTICIPAÇÕES DE EMPREGADOS	R\$ 0,00
3.01.05.01.01.01	(-) Participações de Empregados	R\$ 0,00
3.01.05.01.01.02	(-) Contribuições para Assistência ou Previdência de Empregados	R\$ 0,00
3.01.05.01.01.98	(-) Outras Participações de Empregados	R\$ 0,00
3.01.05.01.03	OUTRAS PARTICIPAÇÕES	R\$ 0,00
3.01.05.01.03.01	(-) Participações de Administradores e Partes Beneficiárias	R\$ 0,00
3.01.05.01.03.02	(-) Participações de Debêntures	R\$ 0,00
3.01.05.01.03.98	(-) Outras Participações	R\$ 0,00
3.02	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	R\$ 13.449.495,76
3.02.01	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	R\$ 13.449.495,76
3.02.01.01	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	R\$ 13.449.495,76
3.02.01.01.01	PROVISÃO PARA CSLL E IRPJ	R\$ 13.449.495,76
3.02.01.01.01.01	(-) Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Atividade Geral)	R\$ (0,00)
3.02.01.01.01.02	(-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (Atividade Geral e Rural)	R\$ (0,00)

Este relatório foi gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital – Sped

Versões - PVA: 9.0.1 / Descritor: 6002.1 / Java:

Página 6 de 7

SP SAO PAULO DEOPE

Fl. 1780

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais		
Nome Empresarial:	ELDORADO BRASIL CELULOSE S/A	
Período da Escrituração:	01/01/2019 a 31/12/2019	CNPJ: 07.401.436/0002-12 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual	
Conta Referencial	Descrição	Saldo
3.02.01.01.01.11	(-) Provisão para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Lucros Diferidos (Atividade Geral)	R\$ 3.560.160,65
3.02.01.01.01.12	(-) Provisão para Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Lucros Diferidos (Atividade Geral e Rural)	R\$ 9.889.335,11

Portanto, nos termos do voto proferido pela DRJ, nego provimento ao recurso de ofício.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e em relação ao recurso voluntário, afastar as arguições de nulidade do auto de infração para, no mérito, dar-lhe parcial provimento tão somente para reconhecer a existência de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL no ano calendário de 2019, no importe de R\$426.535.806,46, que deverão ser compensados com as infrações ainda mantidas após o julgamento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva

Com a devida vênia ao excelente voto do Ilmo. Relator, dele divergi.

No mérito, a questão em lide basicamente se resume à análise acerca da aplicação ou não do Tratados Brasil-Áustria e Brasil-China que possuem norma com intuito evitar a bitributação.

A questão de mérito é por demais conhecida e consolidada no âmbito deste Conselho, podendo-se resumir as decisões em duas correntes, a primeira adotada pelo Relator e a segunda coma a qual me filio, no sentido de entender assistir razão ao Recorrente.

Ressalte-se que não se trata aqui de afastar a aplicabilidade de legislação já que os referidos tratados ou convenções depois de promulgados valem como lei interna no Brasil e hierarquicamente em muitos casos tem prevalência sobre a lei ordinária. Vale dizer que, existindo conflito entre a lei ordinária e o tratado, este deverá prevalecer em respeito à hierarquia das normas e à segurança jurídica.

No âmbito constitucional, pode-se inferir a prevalência dos Tratados de Dupla Tributação - TDT sobre a legislação interna da análise combinada do artigo 5º, parágrafo 2º, com artigo 150, caput, ambos da Constituição Federal. O parágrafo 2º do artigo 5º dispõe que os direitos e garantias fundamentais assegurados pelos tratados internacionais assinados pelo Brasil não podem ser excluídos pela legislação interna infraconstitucional. Já o caput do artigo 150, que trata das limitações do poder de tributar, inclui as questões tributárias no conceito de direitos fundamentais.

Na esfera tributária, destaca-se o artigo 98 do CTN, o qual determina expressamente que os tratados e convenções internacionais, em matéria tributária, devem prevalecer sobre a legislação interna.

Já na esfera infralegal, de modo a confirmar a supremacia dos TDT, especialmente no que tange ao imposto de renda, o artigo 997, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 ("RIR/1999"), dispôs que os tratados internacionais, celebrados pelo governo brasileiro e devidamente inseridos em nosso ordenamento jurídico, devem prevalecer sobre as regras estabelecidas pela legislação interna.

É importante levar em consideração, também em relação aos TDT, que há decisões significativas dos tribunais superiores no Brasil - Supremo Tribunal Federal ("STF") e Superior Tribunal de Justiça ("STJ") - que fazem referência à regra definida no artigo 98 do CTN, defendendo, portanto, a prevalência dos TDT em face da legislação doméstica.

Aduzir que não está sendo tributada a empresa no exterior mas sim sua sócia no Brasil a meu ver não se justifica e se trata de interpretação equivocada da norma, uma vez que, na prática, o que se vê, efetivamente, é a tributação dos lucros obtidos de empresa residente em país signatário de TDT.

O artigo 7º estabelece, portanto, competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação dos seus lucros (i.e., Áustria ou China), impedindo a tributação daqueles lucros pelo Brasil.

Entendo que a interpretação pela tributação dos lucros auferidos no exterior afronta as razões pelas quais celebradas os referidos tratados.

Historicamente, no âmbito deste Conselho, a questão tem sido decidida, majoritariamente, por voto de qualidade, entretanto, cumpre ressaltar precedente proferido, por maioria de votos (Acórdão 9101-006.246), em período transitório de composição da CSRF, mas cujas conclusões concordo inteiramente. Peço vênica para citar trechos do voto da Conselheira Relatora Lívia De Carli Germano, a qual já compôs a presente TO:

Mérito

A discussão meritória do presente recurso especial aborda a relação entre o artigo 7º das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação e o artigo

74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, no caso de lucros auferidos por sociedades controladas (direta e indiretamente) no exterior.

Em diversas oportunidades já votei e declarei voto consignando meu entendimento acerca dessa matéria, a exemplo dos acórdãos 9101-004.060, de 12 de março de 2019, e 9101-004.763, de 5 de fevereiro de 2020, nos quais, por voto de qualidade, prevaleceu o entendimento contrário, e bem como dos acórdãos 9101-005.8082, de 6 de outubro de 2021, 9101-006.0973, de 11 de maio de 2022, em que meu voto acabou prevalecendo por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, também em face do empate no julgamento.

Em tais casos foram analisados respectivamente os Tratados Brasil-Espanha, Brasil-Áustria e Brasil-Ecuador, sendo que o racional é o mesmo para o caso dos autos. Em todos eles, em síntese, o entendimento desta ora Relatora é de que o tratado internacional tem o condão de proteger o sujeito passivo da tributação pretendida pelo auto de infração.

No caso, o auto de infração exige IRPJ e CSLL ano-calendário 2012, referentes aos lucros auferidos tanto pela sociedade OSX GmbH, com sede na Áustria, controlada diretamente pela Recorrente (100% do capital social), quanto pelas controladas indiretas – sociedades controladas pela austríaca, com 100% do capital social, OSX Leasing Group B. V., na Holanda e OSX Asia Management Ltda, em Cingapura.

Sobre a matéria, pontuo que, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.588, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela:

- a) inaplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, em relação às coligadas localizadas fora de países com tributação favorecida (fora de "paraísos fiscais").
- b) aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, em relação às controladas localizadas em países com tributação favorecida ou desprovidos de controles societários/contábeis/fiscais adequados ("paraísos fiscais", nos termos da lei).
- c) inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que previa a retroatividade da aplicação da norma.

Em relação às coligadas situadas em "paraísos fiscais", bem como às controladas situadas fora de "paraísos fiscais", os Ministros entenderam que não foi alcançado o quórum necessário para declaração da inconstitucionalidade do dispositivo, de modo que, nessa parte, negaram provimento à ADI, porém sem efeito vinculante e eficácia erga omnes.

No caso dos autos, estão em análise lucros de controlada direta localizada na Áustria, portanto fora de paraíso fiscal, bem como lucros de controladas indiretas cujos resultados que deveriam compor o resultado desta última. Nestas hipóteses

não há decisão com efeito vinculante e eficácia erga omnes a respeito da aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Vejamos o que esta norma dispõe (grifamos):

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. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

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. (Vide ADI nº 2588, 2001) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

Quando da publicação da MP 2.158-35/2001, houve muita discussão sobre se o dispositivo trouxe uma ficção jurídica de disponibilização dos lucros ou uma presunção de que tais lucros estariam disponíveis para as controladoras. E isso foi assim porque a norma textualmente tratou do lucro apurado pela empresa estrangeira -- e não do efeito de sua apuração no Brasil, que é o registro de tais lucros pela controladora brasileira por força da aplicação do método de equivalência patrimonial.

Tanto é assim que, após a decisão do STF na ADI 2.588, referido artigo foi revogado, passando a legislação a estabelecer a tributação da "parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos" (art. 77 da Lei 12.973/2014). Ou seja, somente aí é que a lei passou a prever a tributação da controladora brasileira, e não mais dos lucros da controlada estrangeira.

Dessa forma, não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior mas sim estabeleceria a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio, vale no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 -- vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão -- foi literal ao dispor que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil", ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente

aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/02 (art. 7º, §1º). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1325709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015, dentre outros).

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela lei brasileira de tributação universal antes da Lei 12.973/2014 consistia nos lucros das coligadas e controladas no exterior.

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7º de tais acordos.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel -- em tradução livre: *se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas"*. A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

Vejamos o que dispõe a Convenção firmada pelo Brasil com a Áustria:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

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

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas

ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

6. O disposto nos parágrafos 1 a 5 também se aplica aos rendimentos recebidos pelo "Stille Gesellschafter" de uma "Stille Gesellschaft" da lei austríaca.

Referido dispositivo protege do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas) (SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74).

Assim, “é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.” (GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017. ip. 109, grifamos)

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque “O acórdão [do STJ] revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal.”

A ementa do acórdão de embargos de declaração opostos em face do Recurso Especial 1.325.709/RJ esclarece de maneira didática o alcance do precedente do STJ (grifamos):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. ALEGAÇÃO DE OFENSA A PRINCÍPIOS E ARTIGOS CONSTITUCIONAIS. SEDE INADEQUADA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

(...)

3. *O acórdão embargado abordou dois pontos substanciais: o primeiro, concernente à compatibilidade da legislação interna que prevê a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior com o art. VII dos Tratados contra a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE; o segundo, afastada a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, questão já apreciada pelo STF, relativo à compatibilidade do art. 7º, § 1º da IN 213/02 com aquele dispositivo.*

4. *Quanto ao primeiro ponto, aduziu o voto condutor do acórdão embargado que, **no caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.***

5. *Acrescentou-se que, tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.*

6. *Por fim, assentou-se ser ilegal o art. 7º, § 1º da IN 213/02, porquanto amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prever a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial.*

7. (...)

Observa-se a menção, no julgado do STJ acima referido, ao fato de que, ao adotar interpretação diferente e frustrar a aplicação do tratado, o Brasil acaba por ferir pactos internacionais e, inclusive, infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores. De fato, a Convenção de Viena -- promulgada pelo Brasil nos termos do Decreto 7.030/2009 -- dispõe que, em reverência ao princípio da boa-fé, uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27). E isso é justamente o que o Brasil acaba por fazer ao pretender tributar lucros do exterior independentemente de sua efetiva distribuição, qualquer que seja a denominação que a legislação adote.

Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da autuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista o acordo de bitributação firmado entre Brasil e a Áustria.

Não menos importante é o fato de que, no caso do tratado Brasil-Áustria, a situação de frustração ao objetivo do tratado é ainda mais grave quando se considera o disposto em seu artigo 23.2, que isenta de tributação, no Brasil, os lucros distribuídos aos sócios/acionistas (dividendos) quando estes detenham mais de 25% do capital social:

(...)

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.

(...)

É dizer, no caso do tratado Brasil-Áustria (assim como em outros tratados, como o Brasil-Argentina e Brasil-Ecuador), é fato que tais países convencionaram não apenas que os lucros de uma empresa situada na Áustria em regra somente serão tributados pela Áustria, mas também que, quando tais lucros forem distribuídos aos sócios/acionistas controladores brasileiros sob a forma de dividendos, o respectivo valor também não será tributado no Brasil. Tal cenário deveria ser visto como franco impedimento à conduta de se interpretar uma regra de direito interno brasileira de maneira a levar à conclusão sobre a tributação, no Brasil, de lucros do exterior refletidos no balanço patrimonial da controladora brasileira, sejam estes ficta ou efetivamente distribuídos.

Nas palavras de Sergio André Rocha:

O afastamento das regras de tributação de lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior no caso de tratados que possuem regra de isenção de dividendos distribuídos nos parece óbvio.

Sabe-se que um dos principais vetores do Direito Internacional Público é o princípio da boa-fé, que inspira o pacta sunt servanda, o qual, por sua vez, exige que os países cumpram as obrigações pactuadas.

Ora, se o Brasil assumiu a obrigação de não tributar dividendos distribuídos, parece-nos verdadeiro caso de violação do pacto internacional alcançar esses mesmos dividendos isentos em momento anterior, enquanto ainda lucros contabilizados no balanço da empresa investida no exterior.

Não é de hoje que se afirma que “Se o Brasil pretende ter um papel destacado na OCDE, como membro ou mesmo na condição atual de key associate, é transcendental que amadureça, que cumpra seus compromissos e que respeite os tratados que assinou. Não custa sempre lembrar o velho e sempre atual brocardo pacta sunt servanda.” (Duque Estrada, Roberto. **Entrada do Brasil na OCDE exige respeito aos tratados contra a dupla tributação**, disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-mai-10/consultor-tributario-entrada-brasil-ocde-respeito-dupla-tributacao>, acesso em 11 de fevereiro de 2020).

Necessário esclarecer que não se está julgando o presente caso com base no artigo 23, sendo a menção feita a tal dispositivo feita apenas como reforço argumentativo, acerca da correta interpretação da aplicação do artigo 7º no caso dos autos.

Também se esclarece que a conclusão acima não implica que não se possa negar a aplicação do tratado em um dado caso concreto em que se verifique abuso e/ou sua utilização como forma a se atingir como resultado a erosão da base tributária ou desvio artificial de lucros. Tal conduta pode e deve ser realizada pelas autoridades fiscais, mas sempre mediante prova no caso concreto de tal “abuso” ou desvio, e não como regra de tributação de todos os agentes do cenário internacional.

Estas são as razões pelas quais, com o devido respeito às fundamentadas posições em sentido contrário, compreendo que o auto de infração no caso concreto não deve subsistir na parte em que pretendeu tributar os lucros provenientes de controladas (diretas ou indiretas) de país com o qual o Brasil tenha firmado acordo para evitar a dupla tributação.

Observo, por fim, que o racional acima se aplica também à CSLL, tendo em vista que o artigo 11 da Lei 12.202/2015 dispõe expressamente que os tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação alcançam essa contribuição, 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.

Lembrando o que estabelece o artigo 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

(...)

Tendo em vista a eficácia retroativa do artigo 11 da Lei 13.202/2015, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do outro país contratante ou do período em que houver sido celebrado o acordo. Daí porque foi editada a Súmula CARF 140 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020):

Súmula CARF nº 140: Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Assim, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial da contribuinte, cancelando a autuação relacionada aos lucros auferidos pelas controladas no exterior.

Concordo inteiramente com as brilhantes conclusões da ex-Conselheira Lívia De Carli Germano, com a qual já comungava desde a sua participação na composição desta TO. O Acórdão acima citado resultou na ementa abaixo:

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ÁUSTRIA. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil tem escopo objetivo (lucro das empresas) e impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Em tempo, cumpre aduzir também que, em que pese ainda pendente de apreciação de Recurso Extraordinário pelo STF (Recurso Extraordinário (RE) nº 870.214), questão semelhante foi decidida pelo STJ acatando a tese do contribuinte:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS

NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoccorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73),

a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

(STJ - REsp: 1325709 RJ 2012/0110520-7, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 24/04/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/05/2014)

No caso concreto, além de todas as razões já expostas, um ponto adicional foi aduzido pela Recorrente e muito bem enfrentado pelo excelente Parecer do ex-Conselheiro Prof. Alexandre Evaristo, no caso do Tratado Brasil-Áustria existe previsão expressa, consubstanciada no seu item 2 do art. 23, de isenção de dividendos distribuídos por sociedade austríaca para investidora brasileira que possui mais de 25% do capital social da investida.

Tal fato é relevante e não apenas reforça mas transcende a questão da bitributação, pois estamos diante de previsão expressa de isenção internalizada pela legislação nacional, e cujos efeitos estão sendo frontalmente desrespeitados com o lançamento realizado.

Em resumo, foram essas as razões que me levaram a divergir do excelente voto do Relator, concluindo por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva