MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**16561.720081/2011-11**
ACÓRDÃO	1004-000.431 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALFA PARTICIPACOES, ADMINISTRACAO E REPRESENTACOES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE INVESTIDAS NO EXTERIOR. VÍCIO MATERIAL NA DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE DE APERFEIÇOAMENTO NO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Não subsiste a exigência que se pauta em relação de controle inexistente entre a autuada e as investidas situadas no exterior. Ainda que os dispositivos legais citados no lançamento permitissem, também, a incidência sobre lucros auferidos por intermédio de coligadas no exterior, a argumentação calcada na existência de relação de controle caracteriza vício material que não é passível de saneamento nem mesmo por meio de lançamento complementar, vez que não há fatos subtraídos do conhecimento da autoridade fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

ALFA PARTICIPAÇÕES, ADMINISTRAÇÃO E REPRESENTAÇÕES LTDA, nova denominação social de REPRESENTAÇÕES e ADMINISTRADORA ORION LTDA (Contribuinte), já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 09/12/2021, exigindo crédito tributário no valor total de R$ 2.914.623,27.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

> Trata-se de impugnação contra autos de infração que formalizam a exigência de crédito tributário no montante de R$ 2.914.623,27, sendo R$ 2.142.907,00 relativo a IRPJ e R$ 771.716,27 à CSLL, valores atualizados até novembro de 2011 - consistindo de principal e juros de mora, sem multa punitiva, visto que o lançamento foi realizado com sua exigibilidade suspensa em razão de Medida Liminar concedida nos autos do Processo nº 0003264-34.2003.4.03.6100 (anterior 2003.61.00.002364-7), do TRF da 3ª Região.
>
> A autuação tem por objeto a falta de adição ao lucro líquido do período, para apuração do lucro real, dos lucros auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, relativo aos anos calendário 2006 a 2008.
>
> **1 TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**
>
> A autoridade fiscal inicia por estabelecer o pressuposto da autuação, no caso, o conceito de controle, em que esclarece:
>
> > *aquele que detém diretamente ou através de outras controladas a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores é o controlador da sociedade.*
>
> Neste contexto, relata a falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL os lucros disponibilizados no exterior:

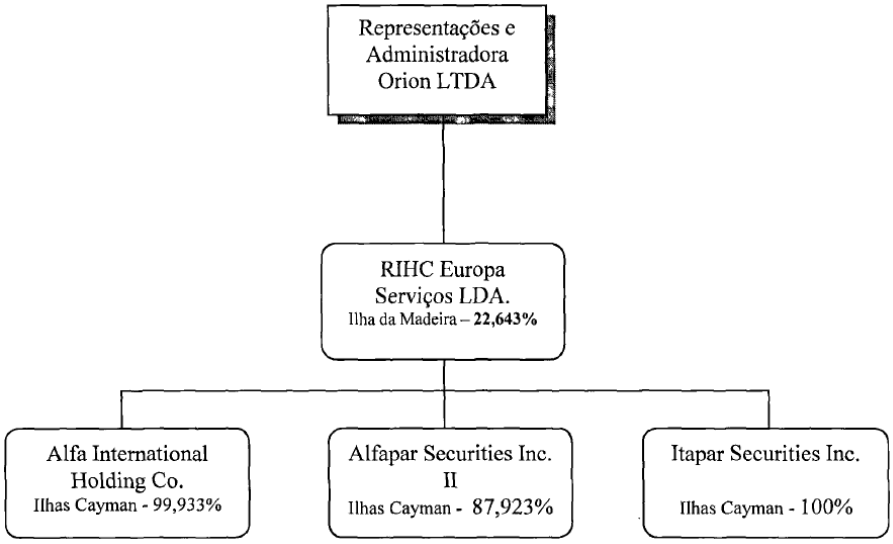
DOCUMENTO VALIDADO

Nome da sociedade	País de domicílio	Participação informada (%)
RIHC Europa Serviços LDA	Portugal (Ilha da Madeira)	22,643%

Pelos dados informados na aludida DIPJ (Ficha 35), os resultados em Reais apurados por essa controlada nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 foram os seguintes: (**Demonstrativo 3**)

Nome da sociedade	Resultado do Período de Apuração 2006 (R$)	Resultado do Período de Apuração 2007 (R$)	Resultado do Período de Apuração 2008 (R$)
RIHC Europa Serviços LDA	-18.388.581,25	8.608.167,82	44.583.502,23

(...)



Conclui, pela estrutura acima, a existência de 3 controladas indiretas domiciliadas em paraíso fiscal, cujos resultados deveriam compor o resultado da autuada:

RESULTADO DAS PARTICIPAÇÕES

	Lucro do Exercício 2006 (R$)	Lucro do Exercício 2007 (R$)	Lucro do Exercício 2008 (R$)
Alfa International Holding Company	305.649,81	1.084.753,62	784.813,11
Alfapar Securities II Inc.	1.964.199,14	3.032.635,61	21.386.780,05
Itapar Securities Inc.	864.606,92	1.591.709,84	749.024,95

Cientificado em 09/12/2011, o contribuinte protocolou impugnação em 09/01/2012.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

2 IMPUGNAÇÃO

Em suma, o impugnante sustenta a improcedência da autuação por não ser controlador da RIHC Europa Serviços LDA, não se aplicando ao caso a consideração de controladora indireta das empresas controladas por esta.

Afirma que, com participação de 22,64%, seria mera coligada da RIHC Europa, cujo controle pertence à Alfa Participações Internacionais LTDA, e imputa tal conhecimento à fiscalização, considerando a autuação desta pela mesma premissa, conforme processo administrativo 16561.720080/2011-69.

Subsidiariamente, refuta a tributação de lucros por coligada indireta, conforme estabelecido pela IN 213/02, onde se prevê (art. 1º, § 6º) que a consolidação da participação indireta se daria na "sociedade intermediária".

Neste tópico, lança mão da legislação brasileira, onde é vedado o pagamento de lucros ou dividendos àqueles que não constarem do quadro societário da empresa e desenvolve interpretação da referida IN:

> *21. Significa isto que os lucros das coligadas indiretas não podem ser adicionados per saltam ao lucro da sociedade brasileira; antes devem ser consolidados gradativamente, por níveis ou degraus da cadeia vertical, em cada um dos quais serão considerados como componentes do lucro de cada sociedade intermédia. E assim sucessivamente na cadeia ascendente, até que a consolidação opere no nível da primeira coligada direta estrangeira, quando então o lucro (ou prejuízo) próprio desta será adicionado ao da sociedade brasileira, como determina o art. 74 da MP n9 2.158-35.*
>
> *22. Tal consolidação vertical se faz em reconhecimento, no plano fiscal, de que no direito societário brasileiro não há uma participação direta da sociedade no Brasil nos resultados de controlada ou coligada indireta, mas apenas através da necessária intermediação da pessoa jurídica diretamente relacionada, pelo que os resultados individuais desta têm de ser necessariamente considerados para efeitos de determinar a matéria tributável no Brasil.*
>
> *23. Neste sistema, os lucros das coligadas indiretas não podem ser considerados disponibilizados per saltum para a sociedade brasileira e junto a ela tributados, pois tal tributação poderá estar incidindo sobre um resultado que jamais chegará às mãos daquela coligada (sociedade brasileira).*

Requer, portanto, a improcedência das autuações, e protesta pela apresentação posterior de provas ou perícia.

É o relatório. *(destaques do original)*

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR. PARTICIPAÇÃO INDIRETA. RESULTADO. TRIBUTAÇÃO.

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

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/01/2019 (e-fl. 413), a Contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 12/02/2019 (e-fls. 415/432), no qual reprisa os argumentos contra *tributação per saltum dos lucros gerados pelas coligadas indiretas*, atualizando as referências a outros julgados administrativos em favor de seu entendimento, mas, antes, apontando alteração de critério jurídico na decisão recorrida, nos seguintes termos:

> **3. DA DECISÃO RECORRIDA**
>
> 3.1. Para a surpresa da RECORRENTE, a DECISÃO RECORRIDA requalificou a relação societária existente com a RIHC (e empresas a ela vinculadas), **entendendo se tratar de relação de coligação**, na forma do art. 243, §§ 1º e 5º, da Lei 6.404/76.
>
> 3.2. Além disso, os i. julgadores entenderam que, na medida em que o resultado declarado da RIHC deriva das participações detidas na ALFA HOLDING, ALFAPAR e ITAPAR, estaria correto o procedimento realizado pela fiscalização de tributação per saltum nas mãos da RECORRENTE, uma vez que o lucro atribuível à empresa brasileira poderia ser calculado através da simples aferição da sua participação societária indireta nas empresas ALFA HOLDING, ALFAPAR e ITAPAR.
>
> 3.3. Nesse sentido, vale citar o seguinte trecho da DECISÃO RECORRIDA:
>
> > "Considerando os documentos relativos à RIHC Europa Serviços LDA juntados aos autos, não se verifica ser o autuado titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. Não se trata de controle indireto, portanto.
> >
> > Por sua vez, consta do Balanço (2008) da RIHC Europa a indicação que seu resultado declarado deriva precisamente das participações em foco, sendo este consolidação dos investimentos por equivalência patrimonial (...).
> >
> > (...)Portanto, tributáveis seriam os resultados da RIHC Europa, visto que (i) trata-se de coligada sediada no exterior, e (ii) a legislação tributária prevê a consolidação do resultado no balanço na empresa na qual o contribuinte sediado no Brasil tenha participação direta (coligadas indiretas).
> >
> > Nesta esteia, em se tratando das únicas fontes de receita do autuado, a consolidação do resultado pela participação indireta (quantificação do valor tributável) é extraído pelo cálculo das parcelas que lhe fazem jus, dada sua parcela da sociedade, o que foi efetuado."
>
> 3.4. Ou seja, **a DECISÃO RECORRIDA adota fundamento jurídico diverso daquele que lastreou a autuação**, entendendo se tratar, em realidade, de vínculo de coligação (e não controle). Além disso, a DECISÃO RECORRIDA julgou ser

DOCUMENTO VALIDADO

procedente a tributação direta (*per saltum*) dos resultados gerados pelas denominadas coligadas "indiretas", desconsiderando, por completo, a existência da RIHC.

4. DA IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO RECORRIDA – INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE CONTROLE E INOVAÇÃO NO FUNDAMENTO JURÍDICO DOS AUTOS

4.1. Como visto acima, os i. fiscais autuantes, para fundamentar a lavratura do AUTO, partiram da equivocada premissa de que a RECORRENTE seria **controladora direta** da empresa RIHC Europa, e, consequentemente, **controladora indireta** das empresas ALFA HOLDING, ALFAPAR e ITAPAR.

4.2. Trata-se de alegação de todo absurda, uma vez que a RECORRENTE detinha apenas 22,643% da RIHC, como reconhecido pela própria DECISÃO RECORRIDA.

4.3. Ora, a Lei 6.404/76 é categórica ao determinar que somente se estará diante de controle societário na hipótese em que o acionista 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" (art. 243, § 2º).

4.4. No presente caso, é inquestionável a premissa de que, ante o percentual da sua participação societária na RIHC, a RECORRENTE jamais poderia se qualificar juridicamente como **controladora** dessa empresa, o que impede, por consequência, que possa ser reconhecido vínculo de controle de qualquer espécie com as empresas ALFA HOLDING, ALFAPAR e ITAPAR.

4.5. Note-se que a existência de relação de **controle** foi o fundamento jurídico que lastreou a autuação em referência. Essa conclusão é facilmente alcançada da leitura dos AUTOS e pode ser demonstrada pela transcrição dos seguintes trechos extraídos do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:

> "2.1. Do **Conceito de Controlada** - Para todos os efeitos, a legislação societária brasileira não estabelece distinções entre o controle direto e indireto. De qualquer forma, aquele que detém diretamente ou através de outras controladas a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores é o controlador da sociedade."
>
> "Pelos dados informados na aludida DIPJ (Ficha 35), os resultados em Reais apurados por essa **controlada** nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, foram os seguintes (...)"
>
> "(...) o contribuinte, apesar de declarar na Ficha 34 os lucros disponibilizados de suas **controladas** diretas no exterior (...)"
>
> "Como podemos concluir do gráfico acima, além da **controlada** direta no exterior RIHC EUROPA SERVIÇOS LTDA na Ilha da Madeira, surgem também três controladas "indiretas", que, como vimos no item 2.1., na verdade, são de fato e de direito, **controladas** indiretamente pela fiscalizada."
>
> "De acordo com as informações prestadas pela fiscalizada sobre os Balanços e os Demonstrativos de Resultado de cada entidade **controlada** no exterior (...)."

DOCUMENTO VALIDADO

4.6. A DECISÃO RECORRIDA reconhece a inexistência do vínculo de controle nº presente caso, como se verifica a seguir:

> "Considerando os documentos relativos à RIHC Europa Serviços LDA juntados aos autos, não se verifica ser o autuado titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. **Não se trata de controle indireto, portanto.**"

4.7. No entanto, ao invés de determinar a improcedência da autuação, por lhe faltar substrato jurídico, a DECISÃO RECORRIDA requalifica o vínculo existente entre a RECORRENTE e as respectivas empresas estrangeiras, entendendo se tratar de relação de **coligação**, o que supostamente autorizaria a tributação no presente caso:

> "Portanto, tributáveis seriam os resultados da RIHC Europa, visto que (i) trata-se de **coligada** sediada no exterior, e (ii) a legislação tributária prevê a consolidação do resultado no balanço na empresa na qual o contribuinte sediado no Brasil tenha participação direta (coligadas indiretas)."

4.8. Ou seja, a DECISÃO RECORRIDA invoca fundamento jurídico distinto daquele que lastreou a autuação para manter incólume o lançamento.

4.9. Ocorre que não é dado à autoridade revisora do lançamento tributário – nº presente caso, a DRJ - a função de alterar a fundamentação do ato administrativo, sendo imperioso que a mesma se atente às razões de fato e direito que foram suscitadas pelo i. fiscais autuantes.

4.10. No presente caso, a alteração de critério jurídico foi evidente – a autuação decorreu da suposta existência de **controle**. Contudo, o lançamento foi mantido diante da relação de **coligação** entre as partes.

4.11. Sobre o tema, o CARF já reconheceu, em diversas ocasiões, que deve ser anulada decisão proferida por DRJ que mantenha o auto por fundamentação jurídica distinta daquela utilizada pela fiscalização.

4.12. A título ilustrativo, vale citar o acórdão 3402-004.264, sessão de 24.06.2017, em que restou decidido que a "(...) **alteração do critério jurídico pelo acórdão de julgamento da impugnação implica em preterição do direito de defesa do contribuinte, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72, e consequente nulidade de decisão da DRJ.**" (4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 3ª Seção, Relator Carlos Augusto Daniel Neto).

4.13. Na hipótese, tratava-se de lançamento referente ao Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), no qual a fiscalização sustentou que o ato de integralização de capital com recursos mutuados "implicaria que os mútuos foram **renovados** ou **prorrogados**", de maneira atrair a incidência do IOF, na forma do art. 7º, § 7º, do Decreto 6.306/07:

> §7º Na **prorrogação**, **renovação**, **novação**, composição, consolidação, confissão de dívida e negócios assemelhados, de operação de crédito em que não haja substituição de devedor, a base de cálculo do IOF será o valor não liquidado da

DOCUMENTO VALIDADO

> operação anteriormente tributada, sendo essa tributação considerada complementar à anteriormente feita, aplicando-se a alíquota em vigor à época da operação inicial."

4.14. Ocorre que a DRJ, ao analisar o referido lançamento, entendeu se estar diante de hipótese de **novação**, o que igualmente atrairia a aplicação do supracitado dispositivo.

4.15. Diante da inovação jurídica efetuada para fins de validação do lançamento, determinou o CARF que a decisão da DRJ seria nula de pleno direito, pelos seguintes fundamentos:

> "Todavia, quando da decisão da DRJ que julgou improcedente a Impugnação do Contribuinte, se verifica que o fundamento adotado foi o da ocorrência de novação, desconsiderando o fundamento inicialmente adotado pela fiscalização. (...) **em se tratando de um procedimento administrativo de controle de legalidade, onde a motivação jurídica é vinculante para a Administração, o Colegiado fica restrito à análise do ato tal qual esteja lavrado, sem ter competência para alterá-lo**."

4.16. Entendimento similar foi adotado pelo CARF no julgamento do qual resultou a lavratura do Acórdão 3402-003.067, sessão de 17.05.2016, realizada no âmbito da 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, da Terceira Seção de Julgamento, cuja ementa transcrevemos a seguir:

> "A desconformidade entre o fato real e o fato descrito na norma individual e concreta (ato de lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes. É ilegal a manutenção do lançamento fiscal por fundamento diverso daquele que foi originalmente invocado, uma vez que sendo o lançamento tributário um ato administrativo enquadrado na classe dos atos vinculados, os motivos invocados originalmente são vinculantes para a Administração."

4.17. Não há como ser adotada solução diversa no presente caso. Em tendo havido inovação jurídica quando do julgamento realizado no âmbito da DRJ, deve o novo fundamento jurídico adotado (*existência de relação de coligação*) ser desconsiderado, e os AUTOS analisados exclusivamente com base na sua fundamentação original (*existência de relação de controle*).

4.18. E, em inexistindo qualquer relação de controle, como reconhecido pela própria DRJ, deve ser, desde já, declarada a total improcedência dos AUTOS.

5. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PER SALTUM DOS LUCROS GERADOS PELAS COLIGADAS INDIRETAS

5.1. Os fundamentos expostos na seção anterior já são suficientes para demonstrar a necessidade de reforma da DECISÃO RECORRIDA, tendo em vista a insubsistência dos fundamentos jurídicos que embasaram os AUTOS. Não obstante, a RECORRENTE não se furtará em demonstrar a improcedência das autuações sob todos os ângulos.

DOCUMENTO VALIDADO

5.2. No entender dos i. julgadores da DRJ, a existência de relação de coligação indireta justificaria a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pelas empresas ALFA HOLDING, ALFAPAR e ITAPAR.

5.3. Ocorre que, como se demonstrará a seguir, a ordem jurídica brasileira impede que possam ser tributados diretamente no Brasil os lucros auferidos no exterior pelas denominadas "coligadas indiretas".

5.4. De fato, a questão de saber quais lucros são disponibilizáveis para uma sociedade coligada brasileira – se apenas os lucros da coligada direta estrangeira ou se também, *per saltum*, os lucros das coligadas indiretas – deve ser resolvida em face do direito brasileiro, conforme o disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95.

5.5. Ora, a lei brasileira apenas permite a distribuição dos lucros de uma sociedade a quem for sócio (Código Civil, art. 997, VII, e art. 1007), sendo nula qualquer deliberação que tenha como destinatários terceiros, inclusive os sócios de sócios. Disposição análoga se encontra na Lei 6.404/76, cujo art. 205 é categórico em determinar que "a companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutária da ação".

5.6. Os princípios do direito societário brasileiro foram corretamente interpretados pelo § 6º, do art. 1º, da IN RFB 213/02, segundo o qual "*os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil*".

5.7. Significa isto que os lucros das coligadas indiretas não podem ser adicionados per saltum aos lucros da sociedade brasileira; antes devem ser consolidados gradativamente, por níveis ou degraus da cadeia vertical, em cada um dos quais serão considerados como componentes do lucro de cada sociedade intermediária. E assim, sucessivamente, na cadeia ascendente, até que a consolidação opere no nível da primeira coligada direta estrangeira, quando então o lucro (ou prejuízo) próprio e disponibilizado desta será adicionado ao da sociedade brasileira, conforme o art. 74 da MP nº 2.158-35, vigente à época dos fatos geradores.

5.8. Tal consolidação vertical se faz em reconhecimento, no plano fiscal, de que nº direito societário brasileiro não há uma participação direta da sociedade no Brasil nos resultados de controlada ou coligada indireta, mas apenas através da necessária intermediação da pessoa jurídica diretamente relacionada, pelo que os resultados individuais desta têm de ser necessariamente considerados para efeitos de determinar a matéria tributável no Brasil.

5.9. Neste sistema, os lucros das coligadas indiretas não podem ser considerados disponibilizados *per saltum* para a sociedade brasileira e junto a ela tributados,

DOCUMENTO VALIDADO

pois **essa tributação poderá estar incidindo sobre um resultado que jamais chegará às mãos daquela coligada (sociedade brasileira)**.

5.10. Tal ocorrerá na hipótese de existência de prejuízos ou perdas em sociedades estrangeiras situadas em degraus mais elevados do elo societário, que absorverão referidos lucros.

5.11. Não é por outra razão que a Instrução Normativa nº 213/02, quando se refere aos resultados das controladas e coligadas indiretas, empregou a expressão resultados auferidos por intermédio de outras pessoas jurídicas (§6º do art. 1º), reconhecendo que esses resultados não podem ser apurados diretamente pela pessoa jurídica no Brasil.

5.12. Mais ainda, ao regular a sistemática de tributação estabelecida pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, a IN nº 213/02 prevê expressamente que os resultados auferidos por intermédio de outras pessoas jurídicas sejam consolidados nº balanço da controlada ou coligada no exterior, evidenciando a regulamentação expedida pelo Secretário da Receita Federal que a norma se dirige às controladas e coligadas ***diretas***, pois só se admite o reconhecimento dos resultados das empresas por ela participadas por meio ***da consolidação vertical***, mas jamais um reconhecimento *per saltum* desses resultados pela pessoa jurídica no Brasil, como se a empresa intermediária não existisse.

5.13. A tributação no Brasil dos lucros de coligada indireta no exterior per saltum da coligada direta representa verdadeira ofensa ao art. 43 do CTN, na medida em que estar-se-á tributando o patrimônio da coligada brasileira com fundamento em rendimentos alheios (da ALFA HOLDING, ALFAPAR e ITAPAR), que, quando muito, constituem expectativa de renda para a coligada direta (RIHC Europa).

5.14. Nesse sentido, é didático o voto da Min. Ellen Gracie nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) 2.588/DF, que, ao analisar a constitucionalidade do art. 74, da MP 2.158-35/01, afastou categoricamente a possibilidade de tributação dos lucros gerados por meras coligadas, tendo em vista inexistir, nessa hipótese, efetiva disponibilidade jurídica da renda:

> "No caso das empresas coligadas, como não há controle acionário pela coligada brasileira, não se pode considerar existente sequer disponibilidade jurídica pela empresa localizada no Brasil em relação aos lucros auferidos pela sua coligada no exterior, cujo destino - como por exemplo reinvestimento na compra de maquinário ou outras hipóteses - está vinculado à decisão de quem detém o controle da sociedade e às limitações da própria legislação do país em que está sediada a empresa coligada. Quanto às empresas coligadas, portanto, por ausência de qualquer um dos tipos de disponibilidade previstos no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional, considero que o caput do art. 74 da medida provisória em questão violou o disposto no art, 146, inciso III, alínea a da Constituição Federal, que reservou à lei complementar a definição de fato gerador, definição esta que não pode ser ampliada pela legislação ordinária."

DOCUMENTO VALIDADO

5.15. Ora, ao determinar a consolidação ao nível da coligada direta estrangeira, a legislação reconheceu que apenas os resultados dessa primeira coligada (no qual se inserem os resultados das demais) é que são passíveis de tributação. E, como mencionado anteriormente, é apenas em relação aos "lucros" efetivamente disponibilizados que se aplica o sistema de tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01.

5.16. Nesse sentido, vale citar o Acórdão 1302-001.974, proferido em julgamento realizado em 13.9.2016, no qual a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, afastou pretensão das autoridades fiscais de tributar diretamente os lucros auferidos por controlada indireta domiciliada no exterior.

5.17. Em linha com o exposto acima, entendeu o CARF que ausência da consolidação do resultado gerado pelas controladas indiretas ao nível da controlada direta (neste caso, se estava diante de efetiva relação de controle), resultaria na improcedência da autuação. Transcreva-se abaixo a ementa do referido julgado:

> "A tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País encontrava-se, à época da ocorrência destes fatos, regulamentada pela IN SRF n. 213/2002. Nestes termos, para fins de determinação do valor do lucro auferido por controladas indiretas, domiciliadas no exterior, a ser computado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica brasileira, é necessário realizar uma prévia consolidação daqueles resultados no balanço da controlada direta estrangeira. Somente após, o resultado auferido pela controlada direta será adicionado computado ao lucro líquido da controladora brasileira."

5.18. No mesmo sentido, cite-se o Acórdão 1302-002.302, relativo ao julgamento realizado em 24.07.2017, no âmbito da 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, da 1ª Seção de Julgamento do CARF:

> "PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR CONTROLE INDIRETO. Para supor que o art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001, estivesse se referindo as controladas indiretas, seria preciso ignorar o texto do artigo e, além disso, admitir que ele desconsiderasse tacitamente a personalidade jurídica das controladas diretas. Não é possível supor que o termo controlada possa alcançar as controladas diretas e as indiretas, sob pena de se estabelecer uma dupla tributação do mesmo lucro, pois os resultados das controladas indiretas já estão refletidos nas controladas diretas."

5.19. No mesmo sentido, é o teor dos seguintes acórdãos proferidos pelo CARF: 1302-001.947, proferido em 09.08.2016; 1101-000.811, proferido em 02.10.2012; e 1401-000.832, proferido em 08.08.2012.

5.20. Somente após a edição da Lei 12.973/14 é que se tornou juridicamente viável a tributação *per saltum* dos lucros gerados determinados tipos de coligadas,

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

notadamente aquelas domiciliadas em paraísos fiscais (ou controladas por outras entidades nesta condição), nos termos do seu art. 81[1].

5.21. No entender da DECISÃO RECORRIDA, o procedimento de prévia consolidação dos resultados ao nível da coligada direta (RIHC) seria desnecessário ou irrelevante, uma vez que a RIHC tem como função precípua investir em outras sociedades, circunstância essa que legitimaria a tributação direta, nas mãos da coligada brasileira, dos resultados gerados pelas ALFA HOLDING, ALFAPAR e ITAPAR.

5.22. Trata-se de entendimento de todo absurdo, cuja improcedência se torna ainda mais evidente no caso em exame, tendo em vista que a RIHC, como consta do próprio Termo de Verificação Fiscal, registrou prejuízo de R$ 18.388.581,25, no ano de 2016, o que seria suficiente para absorver todo o resultado positivo gerado pelas referidas empresas no mesmo período, caso fosse observado o procedimento de consolidação determinado pela IN RFB 213/02 (R$ 305.649,81 – ALFA HOLDING; R$ 1.964.199,14 -ALFAPAR; e R$ 864.606,92 – ITAPAR, conforme consta dos AUTOS).

5.23. Demonstrado, assim, que, em consonância com a regra veiculada pelo art. 1, § 6º, da IN RFB 213/02, é indispensável que primeiramente seja realizada a consolidação dos resultados ao nível da coligada estrangeira direta, de modo a que somente se tribute, no Brasil, o lucro por ela efetivamente auferido e disponibilizado, e jamais meras expectativas de renda, o que ocorreria, indiscutivelmente, no caso concreto, em relação ao ano de 2006.

5.24. Por mais esse fundamento, devem os AUTOS serem cancelados em sua integralidade. *(destaques do original)*

Pede, assim, *que os AUTOS sejam integralmente cancelados, com a consequente reforma da decisão proferida pela DRJ*.

Em memoriais cuja juntada aos autos foi solicitada, a Contribuinte adiciona que: i) *nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72, é nula a decisão que modifica o lançamento, ou altera seu fundamento jurídico, sem novo lançamento;* ii) no processo administrativo nº 16561.720080/2011-69 *o contexto era ainda mais favorável à tese fiscal, uma vez que a sociedade controladora detinha 76% da RIHC,* mas o CARF negou provimento a recurso de ofício *sob o fundamento de que não é possível tributar controlada indireta de forma individualizada* (Acórdão nº 1302-002.039); e iii) há decisões favoráveis à sua tese proferidas nos Acórdãos nº 9101-006.449, 1201-005.595 e 1201-005.381.

[1] Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida: I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 84; II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e dotado dos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser CONHECIDO.

O Termo de Verificação Fiscal lavrado em 07/12/20111 destaca, de início, *que a fiscalizada tem garantida a suspensão da exigibilidade dos tributos por decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região por recurso de apelação nº 0003264-34.2003.4.03.6100.*

Consta dos autos sentença proferida no Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003264-7, em face da Contribuinte e outros litisconsortes, que julgou procedente o pedido para suspender a exigibilidade dos tributos *resultantes da aplicação do regime de tributação previsto no "caput" do art. 74 da MP n. 2.158-34/01, na forma como foi regulamentada pela IN n. 213/02 no que concerne ao resultado positivo de equivalência patrimonial de suas controladas e coligadas no exterior.*

A autoridade lançadora se pautou em Certidão de Objeto e Pé emitida em 17/02/2011 que apontava a pendência de julgamento da apelação interposta pela União Federal e da remessa oficial, mas em 30/03/2011 foi proferida a seguinte decisão pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

> EMENTA
>
> TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR. MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. ESTABELECIMENTO DE CRITÉRIO JURÍDICO DE DISPONIBILIZAÇÃO DAS RENDAS.
>
> 1. O artigo 43 do Código Tributário Nacional estabelece que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica e o artigo 74, parágrafo único, da MP n. 2.158-35/2001, ao mudar a sistemática prevista no artigo 25, da Lei n. 9.249/95, nada mais fez do que estabelecer um critério jurídico de disponibilização das rendas e proventos.
>
> 2. Precedente desta Corte.
>
> 3. Remessa Oficial e Apelação a que se dá provimento.
>
> ACÓRDÃO

> Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia TURMA C do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, dar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do voto do relator, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado, vencido o Desembargador Federal Nery Junior, que negava provimento à apelação e à remessa oficial.
>
> São Paulo, 30 de março de 2011.
>
> Wilson Zauhy
>
> Juiz Federal Convocado

Todavia, em 16/06/2011 foram acolhidos embargos de declaração das impetrantes, nos quais o relator assim concluiu:

> Assim, conheço dos Embargos de Declaração e lhes dou provimento para o efeito de (1) determinar o encaminhamento dos autos ao eminente Desembargador Federal NERY JÚNIOR para declaração de voto vencido, (2) negar provimento ao apelo da União Federal e à remessa oficial quanto ao afastamento, pela sentença, da "exigência dos créditos tributários de IRPF e CSLL resultantes da aplicação do regime de tributação previsto no caput e no parágrafo único do art. 74 da MP. n. 2.158-34/01, na forma como regulamentada pela IN. n. 213/02, no que concerne ao resultado positivo de equivalência patrimonial de suas controladas e coligadas no exterior". e (3) declarar o direito das impetrantes de não sofrerem a tributação instituída pelo artigo 74 da MP. 2.159-35/01 no período de 1.996 a 2.001, garantida a tributação, nos termos do que já decidido no V. Acórdão, aos fatos geradores (IRPJ e CSSL) futuros, apurados a partir de 31 de dezembro de 2.002, em balanço anual, compreendendo exclusivamente o que apurado nesse período (ano de 2.002) em diante.

O sítio do TRF/3ª Região traz a informação de que houve interposição de recurso especial pelas impetrantes e pela Fazenda Nacional e recurso extraordinário pelas impetrantes. No Superior Tribunal de Justiça há registro, apenas, de recurso especial pelos impetrantes e sua posterior desistência com certificação de trânsito em julgado em 25/02/2014. Com respeito à Contribuinte consta a seguinte decisão:

> PET no RECURSO ESPECIAL Nº 1.422.682 - SP (2013/0397339-4)
>
> RELATOR: MINISTRO ARI PARGENDLER
>
> REQUERENTE: REPRESENTAÇÕES E ADMINISTRADORA ORION LTDA
>
> ADVOGADOS: ALBERTO SANTOS PINHEIRO XAVIER E OUTRO(S)
>
> DELVIO JOSE DENARDI JUNIOR E OUTRO(S)
>
> ROBERTO DUQUE ESTRADA E OUTRO(S)
>
> REQUERIDO: FAZENDA NACIONAL
>
> PROCURADOR: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DOCUMENTO VALIDADO

DECISÃO

Homologo a desistência parcial dos recursos especial e extraordinário, bem assim a renúncia às alegações de direito relativas à regra do caput do art. 74 da MP nº 2.158/01, que prevê a tributação automática dos lucros apurados por controladas e coligadas no exterior a partir do ano de 2002 (e-stj, fl. 913/916).

Quanto a este ponto, julgo extinto o processo nos termos do art. 269, V, do Código de Processo Civil.

Intimem-se.

Brasília, 07 de fevereiro de 2014.

MINISTRO ARI PARGENDLER

No Supremo Tribunal Federal há registro do Recurso Extraordinário nº 801.029, mas despacho de 22/05/2014 refere remessa equivocada os autos àquele Tribunal, seguindo-se sua baixa definitiva em 28/05/2014.

Infere-se, daí, que o registro de "autos findos" em 02/10/2014 no sítio do TRF/3ª Região expressa o encerramento da demanda judicial por desistência manifestada pelos impetrantes e *renúncia às alegações de direito relativas à regra do* caput *do art. 74 da MP nº 2.158/01, que prevê a tributação automática dos lucros apurados por controladas e colegiadas no exterior a partir do ano de 2002.*

De toda a sorte, importa ter em conta o que decidido pelo Supremo Tribunal Federal acerca do tema:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.588 DISTRITO FEDERAL

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S):CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S):GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS

INTDO.(A/S):PRESIDENTE DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S):CONGRESSO NACIONAL

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).

DOCUMENTO VALIDADO

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 antielisivo (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 clausula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim

DOCUMENTO VALIDADO

Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

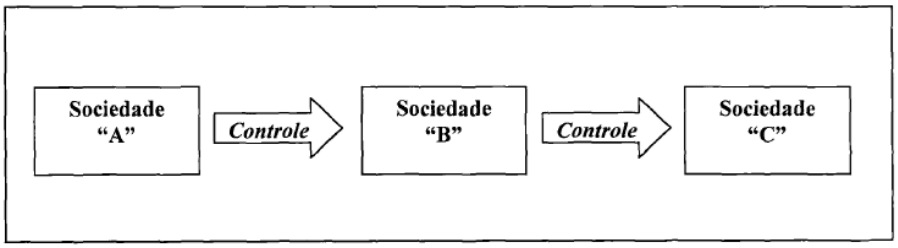
Brasília, 10 de abril de 2013.

JOAQUIM BARBOSA - Presidente e redator p/ o acórdão

Tratando-se, aqui, de lucros auferidos por intermédio de investidas situadas no exterior nos anos-calendário 2006 a 2008, importa cabe avaliar se, apesar de findo, sem julgamento de mérito, o processo judicial então pendente à época da formalização da exigência, teria algum efeito, aqui, 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"* firmada na ADIn nº 2.588/DF.

Considerando, também, que a Contribuinte alega ter a autoridade julgadora de 1ª instância alterado o critério jurídico adotado no julgamento, cabe descrever como está estruturado o Termo de Verificação Fiscal que motiva a exigência:

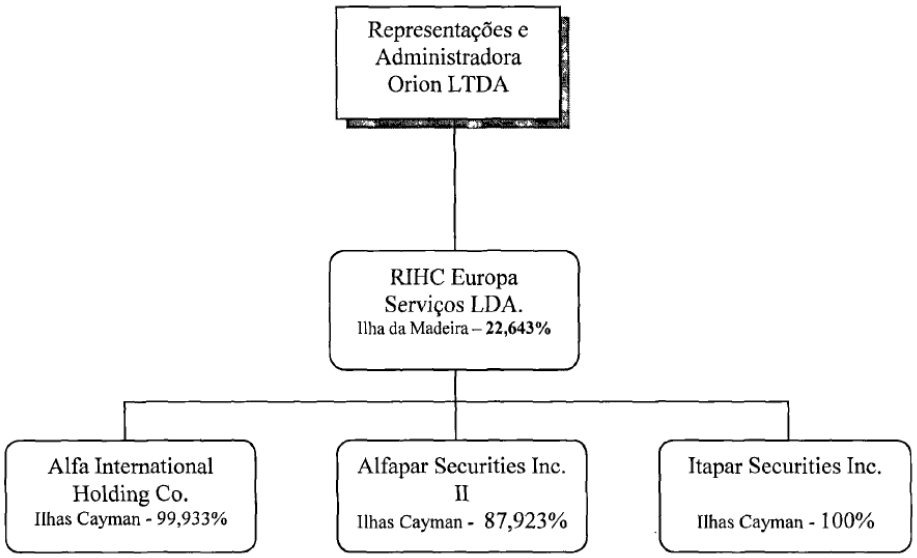
- No tópico "Considerações iniciais", a autoridade lançadora descreve o início da fiscalização e a pendência da apelação nº 0003264-34.2003.4.03.6100 no Mandado de Segurança antes referido;
- No tópico "Das participações societárias no exterior" a Fiscalização firma o "Conceito de Controlada" a partir do art. 243, §2º da Lei nº 6.404/76 para defender que é controlador da sociedade *aquele que detém, direta ou através de outras controladas a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores,* apresentando o seguinte gráfico para afirmar que as Sociedades "B" e "C" são controladas de "A":



- Descrevendo a "Estrutura Societária" da fiscalizada no exterior, a Fiscalização parte de sua informação em DIPJ quanto à participação de 22,643% de RIHC Europa Serviços Ltda situada em Portugal (Ilha da

DOCUMENTO VALIDADO

Madeira), descreve que ela teve prejuízo em 2006 e lucro nos anos de 2007 e 2008, mas nada foi declarado em razão da suspensão da exigibilidade dos tributos em razão da ação judicial antes mencionada. Traz, na sequência, o Demonstrativo 4 apresentado em resposta à intimação para informação pela Contribuinte do *conjunto de todas as entidades que ela, direta ou indiretamente, possuísse o controle:*



- As três investidas acima evidenciadas em segundo nível são consideradas *controladas "indiretas"* que, na forma inicialmente defendida pela Fiscalização, *são de fato e de direito controladas diretamente pela fiscalizada.* Adiciona-se que estão *todas situadas no paraíso fiscal das Ilhas Cayman;*

- No tópico 3 "Do resultado (lucro) das participações no exterior" são descritos os lucros do exercício das três investidas situadas em Ilhas Cayman nos anos de 2006 a 2008;

- No tópico 4, a Fiscalização aborda a *legislação de TBU*, citando a Lei nº 9.249/95, e as alterações contidas nas Leis nº 9.430/96, 9.532/97, 9.959/2000 e na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, juntamente com a alteração do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001. Foi referida a edição das Instruções Normativas SRF nº 38/96 e 213/2002, e os disposições acerca da incidência da CSLL sobre tais lucros, rendimentos e ganhos de capital. E, centrando foco no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, defendeu que:

> Do exame do dispositivo em questão – e levando-se em conta as particularidades da situação ora examinada – é límpido inferir que o IRPJ e a CSLL alcançam os lucros auferidos por controladas no exterior (na proporção das participações da controladora em suas controladas, em consonância com o disposto no art. 25,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

§2º, II, da Lei nº 9.249/1995). O legislador se valeu do conceito de sociedade controlada, previsto na legislação comercial (trata-se do já citado art. 243, §2º, da Lei nº 6.404/76), para determinar a abrangência dos lucros do exterior a serem computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora residente no Brasil.

Ora, no *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, não há prescrição limitativa quanto à inclusão nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora nacional dos lucros auferidos apenas por suas controladas estrangeiras diretas. Assim, os lucros auferidos por todas as suas controladas no exterior – sejam elas diretas ou indiretas – estão sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na medida das participações da controladora nessas controladas e do conceito de controlada por nós já citado no item 2.1.

- No tópico 5 "Da Infração e do Valor Tributável", a autoridade lançadora menciona que *as empresas situadas na Ilha da Madeira (apesar de o Brasil possuir Tratado para Evitar a Bi-Tributação com Portugal, a Ilha da Madeira está excepcionalizada como podemos ver no item 9 de seu Protocolo acordado pelas partes em 16 de maio de 2009) e aquelas no país de tributação favorecida das Ilhas Cayman, devem ter os seus lucros adicionados* ao da sócia brasileira no momento de seu auferimento. Aplicando o percentual de participação em RIHC Europa Serviços Ltda (22,643%) sobre a participação desta nas três investidas situadas em Ilhas Cayman, a Fiscalização determina *a participação da fiscalizada* em Alfa International Holding Company (22,6278%), Alfapar Securities II Inc. (19,9084%) e Itapar Securities Inc. (22,643%).

- O valor a ser tributado é determinado mediante aplicação deste percentual de participação sobre o lucro do exercício de cada uma das três investidas situadas nas Ilhas Cayman, e os resultados desta aplicação em cada ano são somados para determinação do lucro adicionado ao resultado tributável da Contribuinte nos anos de 2006, 2007 e 2008; e

- A autoridade lançadora adiciona que *o eventual reconhecimento por outras empresas desses lucros, realizados por equivalência patrimonial, distribuição de dividendos e etc, em nada interfere na aplicação do art. 74 da M.P. 2.158-35 de 2001, uma vez que isso não mudaria o fato dos lucros já terem sido autuados na ocasião do seu auferimento.*

Os Autos de Infração reportam *adições não computadas na apuração do lucro real – lucros auferidos no exterior*, nos valores de R$ 655.975,39 (2006), R$ 1.209.615,97 (2007) e R$ 4.604.953,38 (2008), que correspondem ao somatório do resultado da aplicação, sobre o lucro de cada ano, dos percentuais de participação apurados para cada uma das três investidas situadas nas Ilhas Cayman, sob a seguinte descrição de fundamentação:

DOCUMENTO VALIDADO

> Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior, por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, apurados conforme demonstrações financeiras em anexo.
>
> [...]
>
> Enquadramento legal
>
> Art. 25, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.249/95;
>
> Art. 16 da Lei nº 9.430/96;
>
> Art. 249, inciso II, e 394, do RIR/99;
>
> Art. 3º da Lei nº 9.959/00.
>
> Art. 74 da MP 2158/2001
>
> IN SRF 213/2002

O Auto de Infração de CSLL refere outros dispositivos legais: Art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 2º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/2002; art. 19 da MP nº 1.858/99 e Ato Declaratório SRF nº 75/99.

Em impugnação, a Contribuinte arguiu a nulidade do lançamento por *ausência de qualquer controle sobre as sociedades estrangeiras,* vez que *RIHC Europa* seria apenas sua coligada, e que o controle seria exercido por Alfa Participações Internacionais Ltda, inclusive já tributada em razão desse controle. Subsidiariamente defendeu que *seria juridicamente impossível se tributar diretamente no Brasil os lucros auferidos no exterior por "coligadas indiretas".*

O voto condutor da decisão de 1ª instância transcreve o Termo de Verificação Fiscal, diz que lá se *sustenta que a Alfa International Holding Co., a Alfapar Securities Inc. II e a Itapar Securities Inc seriam controladas indiretas, por intermédio da RIHC Europa Serviços LDA, que, por sua vez, seria controlada pelo autuado*. A autoridade julgadora de 1ª instância, então, expõe e conclui que:

> Socorre-se a fiscalização, para sua conclusão, do artigo 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76 (Lei da S/A):
>
> > *§ 2º Considera-se controlada a sociedade na 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****.*
>
> Para fins do presente debate, abordam-se as hipóteses de relação entre as sociedades:
>
> > *Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.*
> >
> > *§ 1º São* ***coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa****. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na 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****.*

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há ***influência significativa*** *quando a investidora detém ou exerce o poder de* ***participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la****. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 5º É ***presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento)*** *ou mais do capital votante da investida, sem controlála.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Levantadas as previsões, resta confrontá-las à situação fática.

Considerando os documentos relativos à RIHC Europa Serviços LDA juntados aos autos, não se verifica ser o autuado titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. Não se trata de controle indireto, portanto.

Por sua vez, consta do Balanço (2008) da RIHC Europa a indicação que seu resultado declarado deriva precisamente das participações em foco, sendo este consolidação dos investimentos por equivalência patrimonial:

A aplicação do método de equivalência patrimonial em 31 de Dezembro de 2008 da empresa das grupos (Nota 16), foi registada por contrapartida das seguintes rubricas

Ganhos em empresas do grupo (Nota 45)	13.708.753,90
Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Reserva de conversão câmbial (Nota 40)	4.982.997,47
	18.691.751,37

16 – Empresas do Grupo e Associadas

Empresa	Sede	% Participação	Total Capitais Próprios	Resultado liquido do exercício	Valor do Investimento
Alfa International Holding	BVI	99,933%	24.664.348,84 USD	532.583,97 EUR	17.722.460,90 EUR
Alfapar Securities Inc. II	BVI	87,923%	67.284.761,06 USD	12.668.317,44 EUR	48.347.173,28 EUR
Itapar Securities Inc.	BVI	100%	26.593.065,07 USD	507.852,49 EUR	19.108.331,59 EUR
TOTAL				**13.708.753,90 EUR**	**85.177.965,77 EUR**

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

40 - Movimentos dos capitais próprios

(EUROS)

Rubricas	Saldo inicial	Aumentos	Diminuições	Saldo final
51 - Capital	39.255.221.26			39.255.221.26
55 - Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas:				
553 - Outras variações nos capitais próprios	19.129.72	4.982.997.47		5.002.127.19
57 - Reservas				
571 - Reservas legais	2.681.741.63	161.063.59		2.842.805.22
577 - Reservas de Lucro a realizar	50.953.091.71	3.140.208.27		54.093.299.98
578 - Resultados de fusão	10.182.571.37			10.182.571.37
59 - Resultados transitados	-39.906.024.38			-39.906.024.38
88 - Resultado líquido do exercício	3.301.271.86	13.707.865.72	3.301.271.86	13.707.865.72
Total	66.487.003.17	21.992.135.05	3.301.271.86	85.177.866.36

45 - Demonstração dos resultados financeiros

(EUROS)

Custos e perdas	Exercícios		Proveitos e Ganhos	Exercícios	
	2008	2007		2008	2007
682-Perdas em empresas do grupo e associadas			782-Ganhos em empresas do grupo e associadas	13.708.753,90	3.302.472,46
685-Diferenças de câmbio desfavoráveis		209,60	785-Diferenças de câmbio favoráveis	102,82	
Resultados financeiros	13.708.856,72	3.302.262,86	***Resultados financeiros***		
Total	13.708.856,72	3.302.472,46	Total	13.708.856,72	3.302.472,46

A consolidação dos investimentos é a previsão da IN SRF nº 213/02, artigo 1º, § 6º:

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

Neste ponto, esclarece a fiscalização que:

> *Como está representado no quadro dos resultados das participações no exterior,(itens 2.2 e 4), as empresas situadas na Ilha da Madeira (apesar de o Brasil possuir Tratado para Evitar a Bi-Tributação com Portugal, a Ilha da Madeira está excepcionalizada como podemos ver no item 9 de seu Protocolo acordado pelas partes em 16 de maio de 2000) e aquelas no país de tributação favorecida das Ilhas Cayman, devem ter os seus lucros adicionados ao Lucro Líquido da sócia brasileira para a formação de seu Lucro Real. Em outras palavras, esses lucros, de acordo com a já vista legislação de TBU, deveriam ter sido ofertados à tributação nos balanços de 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008 no exato momento de seu auferimento.*

Ou seja, do ponto de vista dos acordos de bitributação, não há nenhuma "camada" que impeça a tributação dos resultados aferidos pela autoridade tributária, devendo estes resultados serem adicionados ao lucro líquido para apuração do IRPJ e CSLL.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Portanto, tributáveis seriam os resultados da RIHC Europa, visto que (i) trata-se de **coligada** sediada no exterior, e (ii) a legislação tributária prevê a consolidação do resultado no balanço na empresa na qual o contribuinte sediado no Brasil tenha participação direta (coligadas indiretas).
>
> Nesta esteia, em se tratando das únicas fontes de receita do autuado, a consolidação do resultado pela participação indireta (quantificação do valor tributável) é extraído pelo cálculo das parcelas que lhe fazem jus, dada sua parcela da sociedade, o que foi efetuado.
>
> Ainda que inicialmente cobertas pela ação judicial, a autuação (realizada sem acréscimos punitivos) tratou de constituir os créditos tributários para suprir a falta de adição ao lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e CSLL (perceba-se que o contribuinte alterou a apuração dos tributos, em vez de realizar sua apuração completa e destacar como suspensa a parcela *sub judice*).
>
> Necessária, portanto, a combatida exigência. *(destaques do original)*

Constata-se, de fato, que a acusação fiscal está fundamentada no suposto de uma relação de controle entre a Contribuinte e as investidas situadas em Ilhas Cayman, mas nada diz para justificar esta premissa. Ao descrever a legislação tributária de regência, a autoridade lançadora refere a *introdução*, a partir do ano-calendário 1996, *de normas relacionadas ao princípio da universalidade da tributação da renda,* em razão do que *os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por filiais, sucursais,* ***controladas*** *e* ***coligadas*** *de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil passaram a ser tributados pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.* Contudo, esta é a única passagem na qual é referida a incidência sobre lucros auferidos no exterior por intermédio, também, de coligadas de pessoas jurídicas no Brasil. Até mesmo frente à transcrição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que afirma a incidência na data do balanço de apuração dos lucros, quando *serão considerados disponibilizados para a controladora ou* ***coligada*** *no Brasil,* a autoridade lançadora conclui que o IRPJ e a CSLL *alcançam os lucros auferidos por* ***controladas no exterior*** *(na proporção das participações da controladora em suas controladas...).* Ainda, afirma expressamente que *o legislador se valeu do conceito de sociedade controlada, previsto na legislação comercial (trata-se do já citado art. 243, §2º, da Lei nº 6.404/76), para determinar a abrangência dos lucros do exterior a serem computados nas bases de cálculo do IRPJ e da controladora residente no Brasil.*

Note-se que a autoridade lançadora não cogita de o controle indireto se prestar a evidenciar controle que, no primeiro nível de participação, não se verificaria. Também nada diz se, em seu entendimento, a incidência se verificaria ainda que de coligação se tratasse. A argumentação fiscal indica que a autoridade lançadora concebeu a relação entre as empresas como sendo de controle, e invocou o conceito ampliado de controle da Lei nº 6.404/76 apenas para alcançar diretamente as investidas situadas em Ilhas Cayman.

Diante destes termos de acusação, a Contribuinte, em primeira linha de defesa, negou o *fundamento fático* da autuação, afirmando inexistir relação de controle entre a

DOCUMENTO VALIDADO

Contribuinte e as investidas situadas em Ilhas Cayman. E a autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, ao confirmar que não estava demonstrada esta relação de controle, buscou nos autos outras evidências sustentar a tributação formulada, qual seja, o reconhecimento, pela coligada direta (RIHC Europa) de equivalência patrimonial com as investidas situadas em Ilhas Cayman, a autorizar a transposição do resultado consolidado equivalente às parcelas que a Contribuinte teria direito em razão de sua participação em cada sociedade.

É certo que a autoridade julgadora de 1ª instância não precisou adicionar fundamento legal à exigência porque, como antes demonstrado, os termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 também permitiriam alcançar os lucros auferidos por intermédio de coligadas situadas no exterior. Todavia, para responder à alegação de defesa de que a relação entre as empresas não era de controle, a autoridade julgadora de 1ª instância transcreveu na íntegra o art. 243 da Lei nº 6.404/76 – inclusive em sua versão alterada em 2009, depois dos fatos geradores autuados -, e não apenas o §2º no qual se fundamentou a autoridade lançadora, para determinar qual seria a situação fática sob exame. Ainda, para responder aos questionamentos subsidiários acerca da necessária consolidação dos resultados na investida direta, a autoridade julgadora de 1ª instância buscou evidências de que os resultados de *RIHC Europa* derivariam de sua participação nas investidas situadas em Ilhas Cayman.

Todavia, em se tratando de incorreção que demande acréscimo de motivação à exigência inicial, tal providência somente poderia ser cogitada em sede de lançamento complementar, consoante define o Decreto nº 7.574/2011:

> Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, **inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência**, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º , com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).
>
> § 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:
>
> I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:
>
> a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou
>
> b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou
>
> II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

DOCUMENTO VALIDADO

> § 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:
>
> I - complementar o lançamento original; ou
>
> II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.
>
> § 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.
>
> § 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o *caput* devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.
>
> § 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. *(destacou-se)*

E, como se vê nos termos de seu §1º, tal acréscimo para ajustamento da situação fática autuada, por não corresponder às hipóteses do inciso I, somente teria lugar no contexto expresso no inciso II, que não é o caso presente. Desnecessário, assim, adentrar à ressalva do parágrafo único do art. 149 do CTN, que somente permite a revisão do lançamento *enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Ademais, não há como conceber o vício presente no lançamento como formal. Esta questão há muito tem solução definida pela 1ª Turma da CSRF, ao menos desde o Acórdão nº 9101-002.146[2], que reafirmou o entendimento adotado na composição anterior ao Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, expressa no Acórdão nº 9101-00.955[3]. O voto aperfeiçoado pelo ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-002.713, acolhido à unanimidade, expõe que:

> Em seu recurso especial, a PGFN suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à identificação da espécie do vício que ensejou a declaração de nulidade do auto de infração original, cujo problema foi corrigido por meio do segundo lançamento, sobre o qual subiste debate em torno da ocorrência ou não de decadência.
>
> Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:
>
> > Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[2] Sessão de 07 de dezembro de 2015.
[3] Sessão de 29 de março de 2011.

DOCUMENTO VALIDADO

> I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar valores. É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

> Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

> “Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:
>
> a) incompetência;
>
> **b) vício de forma;**
>
> c) ilegalidade do objeto;
>
> d) inexistência dos motivos;
>
> e) desvio de finalidade.

DOCUMENTO VALIDADO

> Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:
>
> a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
>
> **b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;**
>
> c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;
>
> d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;
>
> e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência." (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

DOCUMENTO VALIDADO

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9101-00.955, que explicita bem esse aspecto:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2000
>
> NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, ai sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matricula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
>
> [...]
>
> Voto
>
> [...]
>
> Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vicio de forma que o torna inexeqüível.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]
>
> [...]
>
> 4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS
>
> Neste contexto, é licito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providencias forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.
>
> Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vicio formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexeqüível pelo vicio formal detectado".

DOCUMENTO VALIDADO

> Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.
>
> [...]
>
> O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.
>
> [...]
>
> No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento.
>
> A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório.
>
> Às considerações da PGFN sobre convalidação do ato administrativo, se aplicam todos os comentários no sentido de que o vício é formal (e sanável nos termos do art. 173, II, do CTN) quando existe a possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade.
>
> Com efeito, não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o próprio Decreto n° 70.235/72, em seus artigos 59 e 60 (trazidos à baila pela PGFN), deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa.
>
> Por tudo o que se disse, não há como reconhecer neste caso a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.
>
> Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

Esta Conselheira também já se manifestou contrariamente a aperfeiçoamentos de exigências fiscais que não observam o rito processual previsto para tanto. Neste sentido foi o voto declarado no Acórdão nº 1101-00.744, quando apreciada alteração proposta pela autoridade lançadora ao ser questionada acerca dos critérios adotados para formalização da exigência lá impugnada:

> Inicialmente é necessário definir qual lançamento deve ser analisado em seu mérito. Consoante relatado, em 13/12/2006 a autoridade lançadora formalizou lançamento complementar ao contido nos autos de processo administrativo nº 16327.000299/2006-53, pretendendo alcançar parcela de lucro auferido pela autuada por intermédio do BankBoston Latino Americano S/A, entre 30/09/2001 e dezembro de 2001, no montante de € 61.423.143, o que resultou na exigência

DOCUMENTO VALIDADO

de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário 2001. Contudo, em razão de questionamentos apresentados em diligência solicitada pela autoridade julgadora de 1ª instância, a autoridade lançadora alterou seu entendimento, afirmando que a parcela de € 61.423.143 deveria ser considerada disponibilizada apenas em 31/12/2002, formalizando nova exigência para este ano-calendário, cientificada à contribuinte em 31/10/2007.

Dispõe o Decreto nº 70.235/72:

> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> § 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> § 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
>
> § 3º **Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada**. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) *(negrejou-se)*

Nestes termos, caberia cogitar se a autoridade lançadora pode alterar a exigência inicialmente formalizada para atribuir nova natureza jurídica à base de cálculo apurada, e corrigir o fundamento legal e o período de apuração originalmente indicados no lançamento. A dúvida remete, necessariamente, às disposições correlatas do Código Tributário Nacional:

> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
>
> I - impugnação do sujeito passivo;
>
> II - recurso de ofício;
>
> III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.
>
> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Interpretando conjuntamente o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 145 do CTN, pode-se concluir que a autoridade lançadora, em razão de diligência solicitada pela autoridade julgadora ao apreciar impugnação do sujeito passivo, pode alterar o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo para corrigir *incorreções, omissões ou inexatidões*, ainda que disto resulte *agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, bastando que, para isto, seja *lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar,* e assegurado o direito de defesa ao interessado.

Todavia, o art. 146 do CTN assegura ao sujeito passivo a parcial imutabilidade dos *critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*, de modo que *a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial* somente produza efeitos em *relação a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.* Assim, seria necessário definir se esta norma limita, de alguma forma, o âmbito de aplicação do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Desnecessário, porém, maior aprofundamento neste tema, pois o Decreto nº 7.574/2011, ao regulamentar *o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil,* assim tratou o lançamento complementar:

> Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).
>
> **§1ºO lançamento complementar será formalizado nos casos:**
>
> **I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:**
>
> **a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou**
>
> **b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou**

> **II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.**
>
> §2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:
>
> I - complementar o lançamento original; ou
>
> II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.
>
> §3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.
>
> §4ºO auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.
>
> §5ºO julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. *(negrejou-se)*

Como se vê, o §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011 é taxativo: somente é possível o lançamento complementar quando a descrição dos fatos é incompatível com a apuração da base de cálculo do lançamento original, que por incorreção ou omissão no valor tributável, ou quando há fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora, que implicam o agravamento da exigência inicial.

O motivo da formalização da segunda exigência não se enquadra em nenhuma destas hipóteses. A mesma base imponível foi submetida a tributação sob outro fundamento e em outro período de apuração, sem que nenhum fato novo tivesse sido subtraído ao conhecimento da autoridade lançadora.

Em verdade, a segunda exigência resulta de uma nova interpretação acerca dos dispositivos legais aplicáveis ao fato desde antes conhecido: o lucro auferido pela autuada por intermédio do BankBoston Latino Americano S/A entre 30/09/2001 e dezembro de 2001, no montante de € 61.423.143.

Portanto, por extrapolar os limites formais estabelecidos para formalização de lançamento complementar, deve ser declarada nula a segunda exigência. Na medida em que o crédito tributário nela veiculado já havia sido exonerado na decisão de 1ª instância, inclusive ensejando o seu reexame necessário, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício. *(destaques do original)*

O presente caso é diferenciado porque o vício existente no lançamento não se refere *à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo*, mas,

DOCUMENTO VALIDADO

ainda assim, se situa na *essência da relação jurídico-tributária* porque intrínseco à construção da hipótese legal de incidência e necessário para o exercício do regular direito de defesa pelo autuado. Note-se, inclusive, que por seus termos gerais, os Autos de Infração nem precisariam ser refeitos, pois bastaria reformular o Termo de Verificação Fiscal, substituindo a argumentação em torno do controle, para evidenciar a coligação entre a Contribuinte e as investidas situadas em Ilhas Cayman, e assim manter a incidência nos termos amplos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

De toda a sorte, não há como cogitar de lançamento complementar na forma do §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, pois o que se trata, ali, é erro no consequente, e não na descrição do antecedente, exceto quando há fatos desconhecidos pela autoridade fiscal, o que não é caso, vez que a autoridade lançadora refere corretamente os percentuais de participação da Contribuinte nas investidas. Como dito acima: *somente é possível o lançamento complementar quando a descrição dos fatos é incompatível com a apuração da base de cálculo do lançamento original, que por incorreção ou omissão no valor tributável, ou quando há fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora, que implicam o agravamento da exigência inicial*.

As providências permitidas no art. 41 do Decreto nº 7.574/2011 se amoldam à previsão do Código Tributário Nacional quando permite em seu art. 149, incisos V e IX, que o lançamento seja *efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa* nas hipóteses em que *deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial*. Contudo, nos termos do parágrafo único do art. 149, *a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*.

Decorre daí a conclusão de que o lançamento complementar se presta a corrigir vícios materiais, consistentes: i) na apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário; ii) na omissão de matéria devidamente identificada; e iii) na não atribuição de consequência a *fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial*. Tais agravamentos, admitidos como possíveis apesar do disposto nos arts. 145 e 146 do CTN, podem ser promovidos mediante lançamento complementar, mas desde que *não extinto o direito da Fazenda Pública*.

Assim, ao concordar que houve equívoco na descrição dos fatos pela autoridade lançadora, a autoridade julgadora de 1ª instância não poderia manter a acusação fiscal sob esses novos contornos, ainda que sem alteração do crédito tributário exigido ou da fundamentação legal adotada. De outro lado, descabe aqui a classificação do vício como formal, que poderia ensejar a possibilidade de aperfeiçoamento do lançamento no prazo alargado do art. 173, II do CTN, previsto a partir *da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*. Como os vícios aqui constatados sequer se conformam àqueles passíveis de aperfeiçoamento nos termos dos dispositivos legais antes

DOCUMENTO VALIDADO

referidos, com mais razão não podem ser admitidos como vícios formais, e sujeitar-se a um prazo mais alargado de correção, na forma bem exposta no precedente antes referido.

Em linha com esta conclusão também foi o posicionamento exteriorizado por esta Conselheira no voto vencedor no Acórdão nº 1402-003.869, diante da constatação de que a autoridade lançadora havia motivado equivocadamente a glosa de despesas ali sob análise:

> A maioria qualificada do Colegiado acompanhou o entendimento do I. Relator no sentido de que o ágio amortizado pela autuada decorria de investimento realizado pela empresa canadense SNC-Lavalin, restabelecendo a acusação fiscal de que a empresa SNC-Lavalin do Brasil teve uma existência efêmera como investidora. Isto porque, dentre outros aspectos, *os recursos financeiros para aquisição da MinerConsult tiverem como origem a empresa canadense SNC-Lavalin*, apenas transitando *pela SNC-Lavalin do Brasil, que os contabilizou como empréstimos.*
>
> Ocorre que, firmada esta premissa, a maioria do Colegiado concluiu que, embora não caracterizada a nulidade arguida pelo sujeito passivo, o lançamento de glosa de juros não poderia subsistir por incompatibilidade da acusação fiscal, neste ponto, com as conclusões antes firmadas acerca da aquisição do investimento sob análise.
>
> Isto porque os valores aportados em SNC-Lavalin do Brasil a título de empréstimos pela real adquirente do investimento, situada no exterior, não poderiam ensejar qualquer despesa de juros na autuada, vez que não só o investimento adquirido é de titularidade da investidora estrangeira, como também não houve efetiva transferência financeira de recursos para aplicação na mutuária.
>
> Logo, descaberia avaliar a compatibilidade dos juros pagos com as regras de subcapitalização, mas sim glosar integralmente os juros apropriados por não representar despesa da autuada.
>
> Assim, tem parcial razão a recorrente quando argumenta:
>
> > Ocorre que as infrações mantidas se revelam contraditórias entre si. É que, de um lado, o fundamento **(i.c)** utilizado para a glosa das despesas com ágio é o de que a pessoa jurídica residente no exterior é que efetivamente suportou o ônus econômico da operação. De outro lado, a fiscalização aponta um excesso de juros apropriados como despesas dedutíveis, sendo certo que como se trata de um excesso, parte dele é, de fato, dedutível – não se questiona a natureza da dedutibilidade, que é inconteste, mas a sua quantidade.
> >
> > Mas ora, se a sociedade sediada no Brasil paga principal e juros a sociedades a ela vinculadas no exterior em decorrência de empréstimo para a aquisição das ações, isto não quer dizer que ela está efetivamente suportando o ônus econômico da operação?

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Caso a sociedade controladora no exterior tivesse suportado o ônus da operação, qual seria a necessidade de que a sociedade brasileira pagasse o principal e os juros a sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico no exterior? *(grifos do original)*

De fato, prevalecendo a acusação fiscal de que a sociedade controladora no exterior foi quem, de fato, suportou o ônus da operação, e efetivamente adquiriu o investimento cujo ágio foi amortizado com efeitos fiscais na fiscalizada, os juros contabilizados em razão dos empréstimos que transitaram de forma efêmera na investidora para dar-lhe a aparência de adquirente do investimento em questão, são integralmente desnecessários e indedutíveis na apuração do lucro tributável.

Assim, se a glosa de juros repousa, apenas, na inobservância dos limites estabelecidos nos arts. 24 e 25 da Lei nº 12.249/2010, não é possível inovar a exigência neste momento para mantê-la, ao menos nesta parte, sob o outro fundamento retro exposto. Isto porque, consoante disciplinado pelo art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, ao regulamentar o processo administrativo fiscal previsto no Decreto nº 70.235/72, *incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência* devem ser veiculadas por meio de *lançamento complementar,* cientificado ao sujeito passivo para apresentação de impugnação no concernente à matéria modificada, providência esta que somente pode ser iniciada *enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*, na forma do art. 149, parágrafo único do CTN, e que também encontra limites materiais no §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011:

[...]

Aliás, enquanto prevalecer o entendimento de que SNC-Lavalin do Brasil representou, apenas, empresa veículo para aquisição do investimento que originou o ágio amortizado, a glosa de juros deve ser afastada sem a necessidade de apreciação dos argumentos da recorrente acerca da inaplicabilidade das regras de subcapitalização às despesas decorrentes do empréstimo em questão.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à glosa de juros promovida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. *(destaques do original)*

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar a exigência por vício material.

Conclusão

O presente voto, portanto, é por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DOCUMENTO VALIDADO