MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO	**13136.721635/2024-36**
ACÓRDÃO	1101-002.272 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENEL BRASIL S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM A LEI 12.973/2014. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 18/2013. INTERPRETAÇÃO

No caso de lucros apurados por controladas no exterior, não há falar-se que o art. 7º da convenção modelo da OCDE seria uma norma de bloqueio à tributação do IRPJ e CSLL; porquanto a matéria tributável pela Lei nº 12.973/2014 é o acréscimo patrimonial - lucro auferido no exterior - da empresa residente no Brasil e não da empresa residente no exterior.

A administração tributária brasileira - Receita Federal - que participou das negociações dos Tratados com vistas a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atingisse os objetivos tanto do Brasil quanto do outro Estado, é mesma que se pronuncia na Solução de Consulta nº 18 Cosit, de 2013, e explicita que a interpretação da regra negociada com outro Estado é no sentido de que: i) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; ii) a hipótese não é de tributação dos lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas dos lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros.

Não seria razoável que a administração tributária brasileira negociasse o teor do Tratado com outro Estado de uma forma e o interpretasse de forma diversa no âmbito interno, ainda mais quando essa interpretação é corroborada pela OCDE.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2020

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO DA ECF COM INCORREÇÕES. INOCORRÊNCIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. APLICABILIDADE.

Não há como tipificar a postura adotada pela Recorrente que apurou o seu lucro com base na interpretação da aplicação dos tratados internacionais que entende válida, como omissão ou incorreção que enseja na aplicação das penalidades por descumprimento das obrigações acessórias previstas nas condutas previstas no artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014. A interpretação adotada pela Recorrente é razoável e consistente com o que defende, sendo impossível exigir-lhe conduta diversa sob pena de reconhecer a procedência do lançamento fiscal, o qual no mérito trata-se de matéria controvertida tanto neste Conselho quanto no judiciário.

Não se trata, eminentemente, de informação incorreta, omissa ou inexata, na essência da norma, uma vez que escorou-se em entendimento plausível e controvertido da contribuinte, arrimada em precedentes jurisprudências e a decorrência do entendimento contrário do fisco é a própria tributação levada a efeito, absorvendo, assim, a multa regulamentar, com base no princípio da consunção.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2020

NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

Tendo a autoridade julgadora recorrida, revestida de sua competência institucional, procedido a devida análise das alegações e créditos pretendidos, decidindo de maneira motivada e fundamentada, no contexto geral da demanda, não há se falar em nulidade do Acórdão recorrido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do acordão recorrido e a multa regulamentar; por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às adições não computadas à base de cálculo do IRPJ/CSLL, em face da aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Argentina para evitar a dupla tributação, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) que davam provimento ao recurso em relação à matéria. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Assinatura Digital

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinatura Digital

Efigênio de Freitas Junior – Presidente e Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

ENEL BRASIL S.A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, cientificados em 25/07/2024 (e-fl. 1.531), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente da constatação de lucros auferidos no exterior, não adicionados ao Lucro Líquido e, portanto, não computados na apuração do lucro real, além de multa regulamentar em razão de apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, em relação ao ano-calendário 2020, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/19, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 20/79, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.
>
> **LUCRO REAL**
>
> **INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS**

Com mais especificidade, o presente lançamento exige a cobrança de IRPJ e CSLL sobre o lucro auferido pelas empresas argentinas CTM e TESA, observado o percentual societário detido diretamente pela Recorrente, além de multa regulamentar, consoante restou devidamente explicitado pela autoridade lançadora, com base nos seguintes fatos constantes do Termo de Verificação Fiscal:

> "[...]
>
> 60. Frente ao exposto, e consoante a documentação requisitada e acessada ao longo desse procedimento fiscal, a fiscalização pôde atestar que **a Enel Brasil auferiu rendimentos no exterior no ano de 2020, em relação às cias controladas domiciliadas na Argentina (cias CTM e TESA)**, nos valores retratados na planilha a seguir descrita. Na sequência, foram transcritos recortes dos lucros (em "pesos argentinos"), extraídos das DF's das cias argentinas (*anexos, DF´s das cias controladas no exterior)*
>
> *[...]*
>
> 61. Em que pese o fato de as demonstrações financeiras de 2020 das cias controladas na Argentina terem reportado lucro no montante correspondente a cerca de R$170 milhões (no percentual societário detido pela fiscalizada) constatou-se que esse resultado positivo **não** foi adicionado pela **controladora no Brasil**, quando da apuração anual do **lucro real**, no encerramento do exercício fiscal em questão, conforme apontam os registros do E. LALUR, que também integra a ECF transmitida pela fiscalizada.
>
> 62. Conforme já antecipamos neste TVF, ao ser questionada sobre o fato em tela (por meio do quesito **"e"** do Termo de Início de Fiscalização), a Enel Brasil alegou, em síntese, que estaria desobrigada do oferecimento do referido lucro em função da aplicação do artigo VII da Convenção celebrada entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina, conforme se lê pela transcrição seguinte de sua resposta escrita.
>
> [...]
>
> 63. Isso posto, cabe discorrer na sequência sobre a norma de regência da Tributação em Bases Universais (TBU), e das consequências tributarias pelo não oferecimento do lucro obtido em 2020 por cias controladas na Argentina, na apuração da base tributável do IRPJ e CSLL, por parte da cia controladora ora fiscalizada.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

IRPJ – IMPOSTO DE RENDA PESSO JURIDICA

155. A base tributável do imposto de renda (IRPJ) no regime tributário a que se vincula a ora fiscalizada é o lucro real — sendo, este, representado pelo lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela norma tributária, conforme previsto no artigo 258 do RIR/2018 (que reproduz a redação atualizada do disposto no art. 6º do Decreto-Lei nº1.598, de 1977).

156. Ao longo deste relatório fiscal, foi demonstrado que a empresa fiscalizada deixou de adicionar, na apuração da base tributável do IRPJ do ano de 2020 ("lucro real'), valor decorrente de lucros obtidos no exterior por intermédio de cias controladas; conforme espelhado nos demonstrativos de apuração que integram a presente autuação fiscal.

CSLL – CONTRIBUIÇAO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

157. Em conformidade com a artigo 28 da Lei nº 9.430/96 (na redação atualizada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/2012), a **IN RFB Nº 1700/2017**, ao normatizar as disposições tributarias contidas na referida Lei, dispôs em seu artigo 3º (a seguir transcrito) que se aplica à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, respeitada a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação específica dessa contribuição.

[...]

158. Finalizada a análise fiscal quanto a lucros do exterior **não** oferecidos pela fiscalizada na apuração da base tributável do IRPJ e CSLL do ano calendário em questão, impera discorrer, na sequência, sobre as consequências tributárias decorrentes das impropriedades (erros, omissões ou inconsistências) cometidas pela fiscalizada no preenchimento da ECF do ano de 2020.

Do Descumprimento de "Obrigação Acessória": *Omissão, Incorreção ou inexatidão de Dados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF)*

159. Tao logo iniciado este procedimento fiscal para verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte desta pessoa jurídica, a fiscalização se deparou com impropriedades no preenchimento de dados da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do ano calendário de 2020.

160. Nos tópicos iniciais deste TVF, fizemos uma exaustiva exposição demarcando claramente os erros, omissões ou inconsistências cometidas pela Enel Brasil em relação a registros obrigatórios que deveriam integrar a sua ECF de 2020. Dentre as impropriedades detectadas, cabe destacar as seguintes: 1) inconsistência no preenchimento da ficha X340, fazendo crer pela opção de "consolidação de resultado", ao passo que sequer foi preenchida a ficha especifica (X353), que efetivamente determina a opção do contribuinte pela "consolidação de resultados" das cias investidas no exterior; 2) preenchimento errôneo da importante ficha X350, nela registrando os resultados obtidos pelas cias investidas

DOCUMENTO VALIDADO

> na moeda local (peso argentino) e não em "reais" conforme determina a norma, e ainda assim , sob valores registrados com divergência em relação aos resultados espelhados nas DF´s das cias controladas no exterior, causando grave distorção no acompanhamento fiscal regular sobre os dados da ECF; e 3) omissão total no preenchimento da ficha X351, na qual são registradas importantes informações, dentre as quais, o detalhamento dos resultados obtidos no exterior pelas cias investidas.
>
> 161. Como dito, tais impropriedades identificadas no preenchimento da ECF de 2020 foram esmiuçadas no tópico inicial deste TVF; deixando latente não só as inconsistências ou omissões cometidas pela Enel Brasil, quanto as consequências trazidas para o controle fiscal sobre dados obrigatórios da escrituração contábil-fiscal, Fato, esse, que dificultou, dentre outros, o regular acompanhamento do resultado real obtido no exterior pelas cias investidas; impedindo, por decorrência, mensurar o efetivo reflexo do resultado auferido no exterior sobre a base tributável do IRPJ e da CSLL da cia investidora (ora fiscalizada).
>
> 162. Conforme acentuado, as impropriedades foram detectadas pela fiscalização na ECF de 2020 que se encontrava "ativa" quando do início deste procedimento fiscal. É sabido que, da escrituração contábil fiscal (ECF), colhe-se importantes informações de natureza tributária. Nesse contexto, temos que o adequado preenchimento desse conjunto informativo ("fichas X"), em forma de "demonstrativos" no âmbito da escrituração contábil fiscal, trata-se de obrigação acessória imposta pela norma tributária à pessoa jurídica brasileira que detenha participação em cias controladas ou coligadas no exterior, cujo cumprimento se efetiva quando da transmissão da ECF anual. Isso é o que está regulamentado no artigo 35 da IN RFB 1.520/2014 (a seguir transcrito), cujo texto veio ratificar os demonstrativos previstos inicialmente na redação da IN RFB nº 1.422/2013 (grifamos). [...]"

Após regular processamento, a contribuinte interpôs impugnação, de e-fl. 1.536/1.574, a qual fora julgada improcedente pela 20ª Turma da DRJ 08 em São Paulo/SP, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 108-046.388, de 29 de abril de 2025, de e-fls. 1.626/1.644, com a seguinte ementa:

> "Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Ano-calendário: 2020
>
> CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO PLENA.
>
> Os órgãos administrativos de julgamento estão obrigados a cumprir os atos normativos expedidos pelos órgãos superiores, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos, não cabendo o afastamento de tais normas sob argumento de ilegalidade.
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2020

DOCUMENTO VALIDADO

> CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS.
>
> A restrição quanto à bitributação não se aplica ao pagamento do IRPJ devido no Brasil pela controladora, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.
>
> TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADORAS NO BRASIL. DISPONIBILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR.
>
> Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelece as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade.
>
> A lei determina que a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada será considerada disponibilizada no momento em que é apurado o balanço da controlada e deve ser incluída na base de cálculo do IRPJ da controladora no Brasil. A legislação tributária permite a compensação do valor pago no país da controlada com os tributos devidos no Brasil em questão. (Solução de Consulta COSIT nº 400/2017)
>
> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Ano-calendário: 2020
>
> PENALIDADE. CUMULAÇÃO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO.
>
> Cada multa aplicada se refere a fato gerador distinto: descumprimento de obrigação acessória e falta de recolhimento do tributo devido ao final do ano calendário. Tratando-se de infrações percebidas isoladamente, e penalidades direcionadas a combaterem práticas distintas, cumpre-se manter a exigência de ambas.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido"

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 1.652/1.699, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos junto à impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Mais precisamente, sustenta que os integrantes da DRJ *recorrida julgaram improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, aplicando a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013 e Solução de Consulta COSIT nº 400 de 5 de setembro de 2017, sem sequer se adentrar nos argumentos de mérito trazidos pela Recorrente, os quais denotam a*

improcedência da cobrança. Deixaram, portanto, de rebater ou refutar especificamente qualquer dos argumentos apresentados pela Recorrente, como, por exemplo, *que a utilização do método de equivalência patrimonial ("MEP") para justificar que se estaria na verdade tributando o lucro da sociedade controladora sediada no Brasil foi* ***expressamente rechaçada pelo Eg. STJ no julgamento do REsp nº 1.325.709/RJ*****.**

No mérito, suscita a contribuinte que, equivocadamente, os julgadores de primeira instância entenderam que a contribuinte pretendia fosse analisadas matérias de inconstitucionalidade de lei, enquanto, em verdade a contribuinte simplesmente procurou demonstrar ***(i)*** *prevalência do Tratado Brasil-Argentina (Decreto nº 87.976/1982), cujo artigo 7º (que se baseia no modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE) impede a tributação automática no Brasil; e de* ***(ii)*** *ausência de disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos no exterior pela Recorrente capazes de atrair a incidência do IRPJ e CSLL*, o que rechaça de pronto a adoção da Súmula CARF nº 2, com o fito de afastar a pretensão da empresa.

Em defesa de seu pleito, traz à colação doutrina e jurisprudência deste Tribunal contemplando exatamente a mesma matéria em seu mérito, comprovando não se tratar de análise de constitucionalidade.

Após longo relato das fases e fatos ocorridos no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão recorrido, aduzindo para tanto que, *de fato, o resultado positivo, em que pese tenha sido informado pela Recorrente na Ficha X350 da Escrituração Contábil Fiscal - "ECF", não foi adicionado na apuração anual do lucro real do exercício fiscal em questão, tendo em vista o Tratado Brasil-Argentina, internalizado por meio do Decreto nº 87.976/82, com redação atualizada pelo Protocolo promulgado pelo Decreto nº 9.559/18, que define que os lucros auferidos no exterior somente poderiam ser ali tributados.*

Contrapõe-se à exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, reiterando as razões de impugnação, suscitando, ainda, a indevida tributação dos lucros apurados pelas controladas da recorrente, sobretudo o momento em que se considera a sua disponibilização, na data do balanço em que foram apurados, o que malfere as normas legais que regem a matéria, notadamente o artigo 146 da CF, c/c 43 do CTN, bem como e as disposições expressas do Tratado Internacional firmado entre Brasil - Argentina.

Defende que o legislador ordinário foi além do que permite o artigo 43 do CTN, uma vez que o § 2º desse dispositivo prescreve que o legislador poderá estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade do IRPJ, conquanto que a renda seja efetivamente disponibilizada, o que não se vislumbra no caso vertente.

A fazer prevalecer sua tese, traz à colação precedentes do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e deste Colegiado, assegurando a prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre as normas de Direito Interno, diante de sua especificidade.

DOCUMENTO VALIDADO

Acrescenta que o Acórdão recorrido, *com a pretensão de alcançar os lucros auferidos pelas controladas da Recorrente no exterior, ignora a necessária prevalência de Acordo de Bitributação firmado entre Brasil e Argentina, com vistas a impedir a tributação automática dos lucros auferidos no exterior, independentemente de sua distribuição na forma de dividendos.*

Não bastasse isso, argui a *corrente interpretação do lucro tributável*, mormente considerando a ausência de disponibilidade jurídica e econômica por parte da recorrente do lucro auferido no exterior, matéria que sequer fora devidamente contemplada no decisório combatido, o qual simplesmente aplicou a Solução de Consulta COSIT nº 400/2017.

Defende que a tese das autoridades fazendárias lançadora e julgadora de primeira instância fora devidamente *enfrentada e rechaçada pelo Eg. STJ no mencionado REsp nº 1.325.709/RJ, no sentido de que "**a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais***".

Opõe-se à aplicação e manutenção da multa regulamentar, notadamente considerando a inexistência, na conduta da contribuinte, de ato ilícito e/ou prejuízo ao erário que pudesse justifica-la.

Argumenta *que não se trata de inexatidão no preenchimento da ECF, mas apenas de discordância entre o entendimento da Recorrente e do fiscal sobre a não incidência do IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos pelas empresas controladas na Argentina, o que já foi superado na presente defesa*.

Em outras palavras, assevera que *a discussão central e que deu origem à aplicação da penalidade não decorre de inexatidões ou equívocos incorridos no preenchimento da ECF do ano-calendário de 2020, mas se refere à mera divergência de interpretação acerca da prevalência do Tratado Brasil Argentina sobre a legislação interna, para fins de tributação do IRPJ e CSLL por parte da RFB.*

Insurge-se, ainda, à multa aplicada, por considerá-la excessiva, desproporcional e confiscatória, sendo, por conseguinte, ilegal e/ou inconstitucional, devendo ser rechaçada de pronto por este Tribunal.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente da constatação de lucros auferidos no exterior, não adicionados ao Lucro Líquido e, portanto, não computados na apuração do lucro real, além de multa regulamentar em razão de apresentação de ECF com informações inexatas, incorretas ou omitidas, em relação ao ano-calendário 2020, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/19, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 20/79, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

> **AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO**
>
> **INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**
>
> Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.
>
> **LUCRO REAL**
>
> **INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS**

Com mais especificidade, o presente lançamento exige a cobrança de IRPJ e CSLL sobre o lucro auferido pelas empresas argentinas CTM e TESA, observado o percentual societário detido diretamente pela Recorrente, além de multa regulamentar, consoante restou devidamente explicitado pela autoridade lançadora, com base nos seguintes fatos constantes do Termo de Verificação Fiscal:

> "[...]
>
> 60. Frente ao exposto, e consoante a documentação requisitada e acessada ao longo desse procedimento fiscal, a fiscalização pôde atestar que **a Enel Brasil auferiu rendimentos no exterior no ano de 2020, em relação às cias controladas domiciliadas na Argentina (cias CTM e TESA)**, nos valores retratados na planilha a seguir descrita. Na sequência, foram transcritos recortes dos lucros (em "pesos argentinos"), extraídos das DF's das cias argentinas (*anexos, DF´s das cias controladas no exterior)*
>
> *[...]*
>
> 61. Em que pese o fato de as demonstrações financeiras de 2020 das cias controladas na Argentina terem reportado lucro no montante correspondente a cerca de R$170 milhões (no percentual societário detido pela fiscalizada) constatou-se que esse resultado positivo **não** foi adicionado pela **controladora no**

DOCUMENTO VALIDADO

Brasil, quando da apuração anual do **lucro real**, no encerramento do exercício fiscal em questão, conforme apontam os registros do E. LALUR, que também integra a ECF transmitida pela fiscalizada.

62. Conforme já antecipamos neste TVF, ao ser questionada sobre o fato em tela (por meio do quesito **"e"** do Termo de Início de Fiscalização), a Enel Brasil alegou, em síntese, que estaria desobrigada do oferecimento do referido lucro em função da aplicação do artigo VII da Convenção celebrada entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina, conforme se lê pela transcrição seguinte de sua resposta escrita.

[...]

63. Isso posto, cabe discorrer na sequência sobre a norma de regência da Tributação em Bases Universais (TBU), e das consequências tributarias pelo não oferecimento do lucro obtido em 2020 por cias controladas na Argentina, na apuração da base tributável do IRPJ e CSLL, por parte da cia controladora ora fiscalizada.

[...]

IRPJ – IMPOSTO DE RENDA PESSO JURIDICA

155. A base tributável do imposto de renda (IRPJ) no regime tributário a que se vincula a ora fiscalizada é o lucro real — sendo, este, representado pelo lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela norma tributária, conforme previsto no artigo 258 do RIR/2018 (que reproduz a redação atualizada do disposto no art. 6º do Decreto-Lei nº1.598, de 1977).

156. Ao longo deste relatório fiscal, foi demonstrado que a empresa fiscalizada deixou de adicionar, na apuração da base tributável do IRPJ do ano de 2020 ("lucro real'), valor decorrente de lucros obtidos no exterior por intermédio de cias controladas; conforme espelhado nos demonstrativos de apuração que integram a presente autuação fiscal.

CSLL – CONTRIBUIÇAO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

157. Em conformidade com a artigo 28 da Lei nº 9.430/96 (na redação atualizada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/2012), a **IN RFB Nº 1700/2017**, ao normatizar as disposições tributarias contidas na referida Lei, dispôs em seu artigo 3º (a seguir transcrito) que se aplica à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, respeitada a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação específica dessa contribuição.

[...]

158. Finalizada a análise fiscal quanto a lucros do exterior **não** oferecidos pela fiscalizada na apuração da base tributável do IRPJ e CSLL do ano calendário em questão, impera discorrer, na sequência, sobre as consequências tributárias

DOCUMENTO VALIDADO

decorrentes das impropriedades (erros, omissões ou inconsistências) cometidas pela fiscalizada no preenchimento da ECF do ano de 2020.

Do Descumprimento de "Obrigação Acessória": *Omissão, Incorreção ou inexatidão de Dados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF)*

159. Tao logo iniciado este procedimento fiscal para verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte desta pessoa jurídica, a fiscalização se deparou com impropriedades no preenchimento de dados da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do ano calendário de 2020.

160. Nos tópicos iniciais deste TVF, fizemos uma exaustiva exposição demarcando claramente os erros, omissões ou inconsistências cometidas pela Enel Brasil em relação a registros obrigatórios que deveriam integrar a sua ECF de 2020. Dentre as impropriedades detectadas, cabe destacar as seguintes: 1) inconsistência no preenchimento da ficha X340, fazendo crer pela opção de "consolidação de resultado", ao passo que sequer foi preenchida a ficha especifica (X353), que efetivamente determina a opção do contribuinte pela "consolidação de resultados" das cias investidas no exterior; 2) preenchimento errôneo da importante ficha X350, nela registrando os resultados obtidos pelas cias investidas na moeda local (peso argentino) e não em "reais" conforme determina a norma, e ainda assim , sob valores registrados com divergência em relação aos resultados espelhados nas DF´s das cias controladas no exterior, causando grave distorção no acompanhamento fiscal regular sobre os dados da ECF; e 3) omissão total no preenchimento da ficha X351, na qual são registradas importantes informações, dentre as quais, o detalhamento dos resultados obtidos no exterior pelas cias investidas.

161. Como dito, tais impropriedades identificadas no preenchimento da ECF de 2020 foram esmiuçadas no tópico inicial deste TVF; deixando latente não só as inconsistências ou omissões cometidas pela Enel Brasil, quanto as consequências trazidas para o controle fiscal sobre dados obrigatórios da escrituração contábil-fiscal, Fato, esse, que dificultou, dentre outros, o regular acompanhamento do resultado real obtido no exterior pelas cias investidas; impedindo, por decorrência, mensurar o efetivo reflexo do resultado auferido no exterior sobre a base tributável do IRPJ e da CSLL da cia investidora (ora fiscalizada).

162. Conforme acentuado, as impropriedades foram detectadas pela fiscalização na ECF de 2020 que se encontrava "ativa" quando do início deste procedimento fiscal. É sabido que, da escrituração contábil fiscal (ECF), colhe-se importantes informações de natureza tributária. Nesse contexto, temos que o adequado preenchimento desse conjunto informativo ("fichas X"), em forma de "demonstrativos" no âmbito da escrituração contábil fiscal, trata-se de obrigação acessória imposta pela norma tributária à pessoa jurídica brasileira que detenha participação em cias controladas ou coligadas no exterior, cujo cumprimento se efetiva quando da transmissão da ECF anual. Isso é o que está regulamentado no artigo 35 da IN RFB 1.520/2014 (a seguir transcrito), cujo texto veio ratificar os

DOCUMENTO VALIDADO

> demonstrativos previstos inicialmente na redação da IN RFB nº 1.422/2013 (grifamos). [...]"

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido e, posteriormente, substancioso recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

PRELIMINAR NULIDADE ACÓRDÃO RECORRIDO – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

Em sede de preliminar, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos junto à impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Mais precisamente, sustenta que os integrantes da DRJ *recorrida julgaram improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, aplicando a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013 e Solução de Consulta COSIT nº 400 de 5 de setembro de 2017, sem sequer se adentrar nos argumentos de mérito trazidos pela Recorrente, os quais denotam a improcedência da cobrança.* Deixaram, portanto, de rebater ou refutar especificamente qualquer dos argumentos apresentados pela Recorrente, como, por exemplo, *que a utilização do método de equivalência patrimonial ("MEP") para justificar que se estaria na verdade tributando o lucro da sociedade controladora sediada no Brasil foi* ***expressamente rechaçada pelo Eg. STJ no julgamento do REsp nº 1.325.709/RJ*****.**

Muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica precisamente qual a efetiva pretensa omissão que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato, isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando esta não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo seguida à risca por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais (e documentos colacionados aos autos) do contribuinte não implica em nulidade da decisão, notadamente quando a autoridade julgadora, com esteio em outros fundamentos e/ou elementos de prova firma sua convicção, ainda que em direção oposta da contribuinte, o que se vislumbra no caso vertente.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaixo transcrita:

DOCUMENTO VALIDADO

> "HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. **NULIDADE DA SENTENÇA**. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.
>
> [...]
>
> 2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional, art. 157 do CPP). [...]" (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)

Nesse sentido, basta que o julgador adentre as questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extrai-se da defesa inaugural que a contribuinte traz à colação inúmeras alegações que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal (no entendimento da autoridade fazendária), as quais foram analisadas de forma conjugada no contexto geral da demanda, conforme muito bem explicitado pelo julgador recorrido e, o fato de uma ou outra argumentação não ter sido contemplada individualmente, sem qualquer prejuízo da contribuinte, não há se falar em nulidade do Acórdão guerreado.

Mais a mais, quanto às razões encimadas, as quais entende a recorrente que o julgador recorrido não teria analisado, constata-se que o Acórdão guerreado tratou precisamente do tema, em tópico próprio, não havendo se falar em omissão capaz de ensejar preterição do seu direito de defesa e, portanto, a nulidade da decisão, como segue:

> "[...]
>
> 3.2 APLICAÇÃO DO ARTIGO VII DO TRATADO BRASIL-ARGENTINA – TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS PELAS CONTROLADAS NO EXTERIOR
>
> O primeiro ponto de embate se apresenta na (in)compatibilidade entre tratados de bitributação e as normas de TBU brasileiras, sobretudo no tocante à materialidade da incidência, em que o contribuinte espera afastar a tributação sob argumento de que o lucro das controladas está sendo duplamente tributado, contrariando tratado internalizado às normas brasileiras.
>
> Neste quesito, temos a interpretação esposada pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, que, apesar de ter como objeto o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, explica a compatibilização em questão: [...]

DOCUMENTO VALIDADO

> Esclarece-se, portanto, a abrangência e limite da interpretação dos tratados neste âmbito, em que se considera como materialidades distintas, diferenciando-se a tributação sobre o lucro da investida da parcela que compõe o lucro tributável dos sócios.
>
> Não há, portanto, vício da autoridade autuante, cujo lançamento seguiu os preceitos da legislação de regência.
>
> [...]"

Extrai-se, daí, repita-se, não haver se falar em omissão no julgado recorrido, mas tão somente contrariedade da contribuinte com o decidido, o que, no entanto, não tem o condão de corroborar sua tese de cerceamento do direito de defesa.

Destarte, a legislação de regência, de fato, estabelece hipóteses de nulidade dos atos administrativos, mais precisamente nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que assim prescreve:

> "Art. 59. São nulos:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.
>
> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"

Não é o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde o julgador recorrido adentrou sim à totalidade das argumentações da contribuinte, ao seu jeito, concluindo que, de fato, o lançamento encontra-se devidamente motivado e fundamentado na legislação de regência.

Neste contexto, não se cogita em nulidade do Acórdão recorrido, especialmente quando o julgador de primeira instância dissertou sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e provas que entendeu pertinentes, formando livremente sua convicção no sentido de não acolher integralmente o pleito da contribuinte.

MÉRITO

No mérito, suscita a contribuinte que, equivocadamente, os julgadores de primeira instância entenderam que a contribuinte pretendia fosse analisadas matérias de inconstitucionalidade de lei, enquanto, em verdade a contribuinte simplesmente procurou

DOCUMENTO VALIDADO

demonstrar ***(i)*** *prevalência do Tratado Brasil-Argentina (Decreto nº 87.976/1982), cujo artigo 7º (que se baseia no modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE) impede a tributação automática no Brasil; e de* ***(ii)*** *ausência de disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos no exterior pela Recorrente capazes de atrair a incidência do IRPJ e CSLL*, o que rechaça de pronto a adoção da Súmula CARF nº 2, com o fito de afastar a pretensão da empresa.

Em defesa de seu pleito, traz à colação doutrina e jurisprudência deste Tribunal contemplando exatamente a mesma matéria em seu mérito, comprovando não se tratar de análise de constitucionalidade.

Após longo relato das fases e fatos ocorridos no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão recorrido, aduzindo para tanto que, *de fato, o resultado positivo, em que pese tenha sido informado pela Recorrente na Ficha X350 da Escrituração Contábil Fiscal - "ECF", não foi adicionado na apuração anual do lucro real do exercício fiscal em questão, tendo em vista o Tratado Brasil-Argentina, internalizado por meio do Decreto nº 87.976/82, com redação atualizada pelo Protocolo promulgado pelo Decreto nº 9.559/18, que define que os lucros auferidos no exterior somente poderiam ser ali tributados.*

Contrapõe-se à exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, reiterando as razões de impugnação, suscitando, ainda, a indevida tributação dos lucros apurados pelas controladas da recorrente, sobretudo o momento em que se considera a sua disponibilização, na data do balanço em que foram apurados, o que malfere as normas legais que regem a matéria, notadamente o artigo 146 da CF, c/c 43 do CTN, bem como e as disposições expressas do Tratado Internacional firmado entre Brasil - Argentina.

Defende que o legislador ordinário foi além do que permite o artigo 43 do CTN, uma vez que o § 2º desse dispositivo prescreve que o legislador poderá estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade do IRPJ, conquanto que a renda seja efetivamente disponibilizada, o que não se vislumbra no caso vertente.

A fazer prevalecer sua tese, traz à colação precedentes do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e deste Colegiado, assegurando a prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre as normas de Direito Interno, diante de sua especificidade.

Acrescenta que o Acórdão recorrido, *com a pretensão de alcançar os lucros auferidos pelas controladas da Recorrente no exterior, ignora a necessária prevalência de Acordo de Bitributação firmado entre Brasil e Argentina, com vistas a impedir a tributação automática dos lucros auferidos no exterior, independentemente de sua distribuição na forma de dividendos.*

Não bastasse isso, argui a *corrente interpretação do lucro tributável*, mormente considerando a ausência de disponibilidade jurídica e econômica por parte da recorrente do lucro auferido no exterior, matéria que sequer fora devidamente contemplada no decisório combatido, o qual simplesmente aplicou a Solução de Consulta COSIT nº 400/2017.

DOCUMENTO VALIDADO

Defende que a tese das autoridades fazendárias lançadora e julgadora de primeira instância fora devidamente *enfrentada e rechaçada pelo Eg. STJ no mencionado REsp nº 1.325.709/RJ, no sentido de que "**a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais***".

Como se observa, a querela posta em debate se fixa na eterna discussão da confrontação entre os Tratados Internacionais, que visa evitar bitributação, em confrontação com a legislação brasileira, além da contestação quanto ao método de apuração do lucro, sobretudo considerando a inexistência de disponibilidade jurídica e econômica do lucro auferido no exterior.

Trata-se, portanto, de questão eminentemente de direito, a qual já nos deparamos em inúmeras oportunidades e, inobstante as substanciosas razões de fato e de direito das autoridades fazendárias lançadora e julgadora de primeira instância, o inconformismo da contribuinte, contudo, tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se em descompasso com a legislação de regência, como passaremos a demonstrar.

Aliás, a propósito da matéria, pedimos vênia para nos reportar, e adotar como razões de decidir, ao aprofundado estudo conduzido pelo ilustre Conselheiro Henrique Nimer Chamas, nos autos do processo nº 16561.720046/2018-61, traduzido na Declaração de Voto, nos seguintes termos:

> "[...]
>
> Com a promulgação da Lei nº 9.249/1995, o Brasil passou a adotar o Princípio da Universalidade para fins de tributação dos lucros auferidos no exterior, abandonando o então vigente Princípio da Territorialidade, em virtude da dinâmica de um mercado cada vez mais globalizado.
>
> Em adição ao novo modelo, a Lei Complementar nº 104/2001 modificou o artigo 43 do Código Tributário Nacional ("CTN"), a fim de regrar a alteração do aspecto territorial do Imposto sobre a Renda. É válido pontuar, porém, que o §2º do artigo 43 que alterou o CTN determinou ao legislador o dever de estabelecer as condições e o momento em que se dará a tributação em bases globais. Veja:
>
> > §2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
>
> Nesse contexto, inaugura-se a exceção ao conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica das rendas e proventos, previstos no *caput* do artigo 43 do CTN, com a edição da MP nº 2158-35/2001, a qual, no artigo 74, dispôs:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.
>
> Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

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

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

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

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

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

É nesse cenário que se deve compreender o caso aqui subjacente. Necessário interpretar o tema, à luz da *Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda* (Decreto nº 87.976/1982 e que em 2018 fora internalizado o *Protocolo de Emenda à Convenção entre a*

República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo, firmado em Mendoza, em 21 de julho de 2017, conforme Decreto nº 9.482/2018).

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

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

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

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

> O Brasil adota um regime de CFC? A resposta é afirmativa, a meu ver.
>
> Mas, um regime de CFC nos moldes da lei brasileira tem função diversa ao regime de CFC que se põe em regra, e irradia eventuais efeitos diversos em relação a tratados.
>
> Ou seja, a função e eventuais efeitos perante tratados são diversos diante de um regime de CFC imposto que não se limite a sociedades investidas residentes em jurisdição de baixa tributação e/ou cujos lucros não sejam compostos por rendimentos passivos, e mesmo que não haja controle de tais sociedades por parte dos sócios ou acionistas residentes no país que adota tal regime.
>
> Em regra, o regime de CFC tem função antielisiva ou antielusiva, ou de correção de "abusos". I.e., o regime de CFC imposto sob os requisitos já descritos (métodos jurisdicional e transacional, variáveis por país) tem função antielisiva ou de evitamento de "abusos". Evita-se que sejam usadas sociedades interpostas em jurisdições de tributação favorecida e/ou no

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> auferimento de rendas passivas, como meio de se furtar ou mesmo de diferimento da tributação.
>
> É para essa função antielisiva ou de correção de "abusos" que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em jurisdição de baixa tributação e/ou que realiza preponderantemente rendimentos passivos, como lucros auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas daquelas sociedades, tornando-as transparentes. Aí há uma finalidade antielisiva ou antielusiva.
>
> Isso não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação favorecida, nem que seus lucros sejam representativos majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, não possui função antielisiva ou de correção de "abusos".
>
> Nota-se, no caso em análise, que a tributação dos resultados positivos das empresas estrangeiras sequer considera a disponibilidade jurídica desses no Brasil. Isto é, tal disponibilidade é irrelevante para tais resultados serem tributados.

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

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

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

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

quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos.

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

As regras contidas no Decreto nº 87.976/1982, que internalizaram o convênio celebrado entre Brasil e Argentina, e postas à interpretação, são:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

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

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

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

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

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

ARTIGO X

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado.
>
> 3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplicam se o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente ou uma base fixa a que estiver efetivamente ligada à participação geradora dos dividendos. Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso.
>
> 4. O termo "dividendos", usado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.
>
> 5. Quando uma sociedade residente da Argentina tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira.
>
> 6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, ainda que se tratasse de tributar os dividendos fictos, isto é, aqueles em que se presume serem distribuídos à controladora situada no Brasil, tal como positivado na norma CFC brasileira, entendo que a sua criação e aplicação encontra óbice nas próprias normas gerais de Direito Tributário, porquanto há nítido desrespeito ao princípio da disponibilidade da renda e o seu fato gerador, consequentemente, não ocorreria. A tributação com base fictícia não comporta coesão com o sistema tributário nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

No mais, o artigo XXIII do mesmo tratado, veicula comando cristalino para evitar a tributação de dividendos:

> ARTIGO XXIII
>
> Métodos para evitar a dupla tributação
>
> 2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos do imposto no Brasil.

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

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA FRANÇA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. CONVENÇÃO CELEBRADA ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A FRANÇA, PROMULGADA PELO DECRETO 70.506/1972. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (FRANÇA). RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESARIAL PROVIDO.
>
> 1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: REsp. 1.272.897/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 9.12.2015; REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012.
>
> 2. A Convenção Brasil-França, objeto do Decreto 70.506/1972, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.
>
> 3. O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.
>
> 4. Parecer do MPF pelo conhecimento e provimento do recurso.
>
> 5. Recurso Especial da ALCATEL-LUCETN SUBMARINE NETWORKS S.A. provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que

DOCUMENTO VALIDADO

> dispõe a Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e o França.
>
> (REsp nº 1618897/RJ, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 19/05/2020, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/05/2020)
>
> Salienta-se que o entendimento decorre da aplicação literal do artigo 98 do CTN, segundo o qual "*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*". Confirma-se, assim, o dever de lealdade do Estado brasileiro aos pactos que deliberadamente decide firmar no âmbito internacional.
>
> A conclusão aqui contida aplica-se igualmente à CSLL, ante à aplicação do item 2 do artigo 2º do Decreto nº 87.976/1982, e da norma interpretativa contida no artigo 11 da Lei nº 13.202/2015 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação. [...]"

É exatamente o que se vislumbra na hipótese dos autos, inclusive com o mesmo Tratado Brasil-Argentina, e, tendo o nobre Conselheiro Henrique Chamas esgotado a análise da matéria, no sentido que compartilhamos, da prevalência das normas do aludido Tratado Internacional frente à legislação brasileira, ressaltando, ainda, a inexistência de disponibilidade jurídica e econômica do lucro auferido no exterior, na forma apurada, passível de tributação, impõe-se decretar a improcedência do feito.

DA MULTA REGULAMENTAR – INFORMAÇÃO INCORRETA, INEXATA OU OMISSA NA ECF

Opõe-se à aplicação e manutenção da multa regulamentar, notadamente considerando a inexistência, na conduta da contribuinte, de ato ilícito e/ou prejuízo ao erário que pudesse justifica-la.

Argumenta *que não se trata de inexatidão no preenchimento da ECF, mas apenas de discordância entre o entendimento da Recorrente e do fiscal sobre a não incidência do IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos pelas empresas controladas na Argentina, o que já foi superado na presente defesa*.

Em outras palavras, assevera que *a discussão central e que deu origem à aplicação da penalidade não decorre de inexatidões ou equívocos incorridos no preenchimento da ECF do ano-calendário de 2020, mas se refere à mera divergência de interpretação acerca da prevalência do Tratado Brasil Argentina sobre a legislação interna, para fins de tributação do IRPJ e CSLL por parte da RFB.*

Mais uma vez, com razão a contribuinte!

Isto porque, o insurgimento da recorrente encontra guarida exclusivamente no próprio mérito da demanda, uma vez ressaltar precisamente não se tratar de erro incorrido, mas,

DOCUMENTO VALIDADO

sim, de interpretação distinta do fisco em relação à tributação dos lucros auferidos no exterior por coligadas e/ou controladas.

Neste sentido, se entendemos que não procede a tributação nos termos admitidos pela fiscalização, a multa regulamentar decorrente deve encontrar o mesmo resultado, impondo reconhecer sua improcedência.

Não obstante entendimento pessoal em relação ao mérito, o que, por si só, seria capaz de rechaçar a penalidade aplicada, certo é que o entendimento unânime que prevaleceu na turma é a inaplicabilidade da multa, por não se tratar, eminentemente, de informação incorreta, omissa ou inexata, na essência da norma, uma vez que escorou-se em entendimento plausível e controvertido da contribuinte, arrimada em precedentes jurisprudências e a decorrência do entendimento contrário do fisco é a própria tributação levada a efeito, absorvendo, assim, a multa regulamentar, com base no princípio da consunção.

Este Tribunal, aliás, já se debruçou sobre a matéria, afastando a multa regulamentar em situação idênticas, com base no princípio da consunção, a teor dos precedentes com suas ementas abaixo transcritas, senão vejamos:

> "Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
>
> Ano-calendário: 2015
>
> ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-ESPANHA E BRASIL-ÁUSTRIA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.
> Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas nas Convenções firmadas entre o Brasil, Espanha e Áustria para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.
>
> Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
>
> Ano-calendário: 2015
>
> CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.
>
> O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação às exigências de CSLL, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.
>
> Assunto: Obrigações Acessórias
>
> Ano-calendário: 2015
>
> **MULTA REGULAMENTAR. APRESENTAÇÃO DA ECF COM INCORREÇÕES. INOCORRÊNCIA.**
> **Não há como tipificar a postura adotada pela Recorrente que apurou o seu lucro com base na interpretação da aplicação dos tratados internacionais que**

DOCUMENTO VALIDADO

entende válida, como omissão ou incorreção que enseje na aplicação das penalidades por descumprimento das obrigações acessórias previstas nas condutas previstas nos incisos I e II do § 3° do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014. A interpretação adotada pela Recorrente é razoável e consistente com o que defende, sendo impossível exigir-lhe conduta diversa sob pena de reconhecer a procedência do lançamento fiscal, o qual no mérito trata-se de matéria controvertida tanto neste Conselho quanto no judiciário." (Processo nº 16561.720053/2020-87 – Acórdão nº 1401-007.001)

"[...]

MULTA. ECF. CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. REQUISITOS.

A multa por não cumprimento de intimação para cumprir obrigação acessória ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela autoridade fiscal nos prazos estipulados pela autoridade fiscal (inciso II) é de R$ 500,00 por mês calendário. Tendo em vista que o prazo de entrega da ECF, ano-calendário 2016, era 30/06/2017 e a multa fora lavrada em 11/2020, tem-se 41 meses, o que significa uma multa de R$20.500,00 (R$500,00 x 41). Assim, bastaria o contribuinte não atender à intimação da fiscalização, ou seja, não informar que preenchera a ECF de forma equivocada, que estaria sujeito à multa de R$ 20.500,00 em vez de R$4,049 milhões, conforme lançado. No caso o contribuinte foi penalizado por agir de boa fé e atender a intimação do Fisco. Certamente este não é o objetivo da multa - desincentivar à prestação de informações - ainda mais quando a legislação obriga a autoridade fiscal intimar o contribuinte. O interesse do Fisco é na informação. **O cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas (inciso III, a, da MP 2.158-35/2001) não justifica, por si só, o lançamento da multa regulamentar, quando essa inexatidão, incompletude ou omissão motivou o lançamento de tributos. Nesse sentido a inteligência das Súmulas 96 e 133 do Carf**." (Processo nº 15746.720396/2020-11 – Acórdão nº 1101-001.385)

"[...]

MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. ECF.

Não pode ser considerada como incorreção, para fins de aplicação da penalidade prevista no Artigo 8º-A, inciso II do Decreto nº 1.598/77, a divergência entre o contribuinte e a fiscalização, na interpretação da legislação tributária. A penalidade não pode ser utilizada como forma de impor ao contribuinte o entendimento do agente autuante sobre a forma de quitação das estimativas mensais devidas durante o ano-calendário." (Processo nº 15746.720390/2020-43 – Acórdão nº 1302-006.413)

DOCUMENTO VALIDADO

Partindo-se dessas premissas, impõe-se decretar a improcedência da multa regulamentar.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência total do feito, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, redator designado

O ilustre Relator, com um voto substancioso, o que lhe é peculiar, restou vencido parcialmente, por voto de qualidade, por entender que o art. 7º dos Tratados Brasil – Argentina veicula norma de bloqueio à tributação do IRPJ e CSLL. A seguir os fundamentos da corrente vencedora, por voto de qualidade.

2. Pois bem. Inicialmente, necessário discorrer sobre a chamada norma CFC.

3. Denomina-se *transparência fiscal internacional* ou *norma CFC* (*Controlled Foreing Company*), a legislação que imputa à sociedade residente investidora, antes de sua distribuição, os lucros auferidos por suas coligadas ou controladas no exterior, com vistas a evitar o diferimento do imposto (*tax deferral*) para o momento da distribuição[1]. "Esse regime, que vigora há décadas na legislação dos países industrializados, foi concebido para atingir situações de planejamento tributário internacional em que empresas residentes desviam para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação o lucro que naturalmente fluiria para o seu país de residência[2]".

[1] TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 127.

[2] GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 283.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

4. Note-se que a discussão referente ao art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, embora revogado, ainda permanece; pois o racional desse dispositivo fora mantido na Lei n° 12.973/2014. Daí manter-se todo o debate em torno desse artigo.

5. Como observa o Ministro Gilmar Mendes[3], em razão da antecipação da tributação para um momento anterior ao da efetiva distribuição da renda para a empresa investidora fora acrescentado o §2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional, a fim de dispor que:

> Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> (...)§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, **a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade**, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

6. Continua o Ministro Gilmar Mendes:

> Veja-se, contudo, que, ao fim e ao cabo, o que esse tipo de legislação faz é tributar a renda da empresa investidora brasileira, isto é, ela detalha como realizar a valoração de um investimento realizado no exterior por intermédio de uma empresa cujo controle ou influência significativa lhe pertence. Independentemente da existência de uma finalidade de coibir elisão fiscal, **fato é que se trata de uma norma doméstica que dispõe como uma renda há de ser atribuída ao residente de seu país, com base nº princípio da universalidade**.
>
> [...]
>
> A esse respeito, inclusive, a atual legislação brasileira de tributação de lucros auferidos no exterior, **a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014**, apesar de possuir alguns dispositivos que a tornam, comparativamente à legislação anterior, menos ampla, expressamente **afirma que se trata de uma opção pela tributação em bases universais das pessoas jurídicas brasileiras**.

7. Considere-se ou não o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, uma *norma CFC*, o que importa para a solução da controvérsia é que o STF considerou constitucional o referido dispositivo legal, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação, à situação que envolve lucros auferidos no exterior por sociedades controladas sediadas fora de paraísos fiscais, conforme elencado acima.

8. Ademais, a opção pela construção de uma norma de tributação de lucros no exterior mais ampla ou uma mais focada em arranjos impulsionados por questões fiscais – estrutura da norma CFC – é questão de política tributária; eventual descontentamento com o escopo legislativo é matéria que não integra o contencioso administrativo.

9. Na visão de Marco Aurélio Greco[4], o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, não possui natureza antielisiva específica, trata-se de "regra de tributação de acréscimo patrimonial, auferido pela pessoa jurídica brasileira em razão de evento ocorrido no exterior, o que resulta de

[3] Voto vista do Ministro Gilmar Mendes no RE 870214, de 04/10/2024.
[4] GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 395.

DOCUMENTO VALIDADO

desdobramento do princípio da universalidade, alcançando-se no Brasil o acréscimo de patrimônio de empresa brasileira, auferido por meio de sua controlada e coligada no exterior".

10. Posicionamento semelhante é compartilhado por André Martins Andrade[5]. Para este autor "a sistemática brasileira, por conseguinte, constitui-se em exemplo de legislação que levou às últimas consequências o princípio da universalidade, introduzindo a tributação dos lucros produzidos no exterior pelo investimento originário no País, sem conceder o diferimento que caracterizou a tributação em bases universais em outros sistemas legislativos, ressalvadas as normas antielisiva inerentes à legislação CFC".

11. Nos termos do art. 14 da Lei nº 9.718/1998 , estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior. Com efeito, devem **manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e o lucro líquido do exercício deve ser apurado com observância da Lei nº 6.404/1976, conforme arts. 7º e 67 do Decreto-lei nº 1.598/1977:**

> Decreto-lei nº 1.598, de 1977
>
> Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância **das leis comerciais e fiscais**.
>
> Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:
>
> [..]
>
> XI - **o lucro líquido do exercício deverá ser apurado**, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, **com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. [RIR/99: arts . 251 e 274] (Grifo nosso)

12. O art. 248 da Lei das S/A, de igual forma, impõe que os investimentos em coligadas ou em controladas **devem** ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial nos seguintes termos:

> Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os **investimentos em coligadas ou em controladas** e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo **método da equivalência patrimonial**, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;
>
> II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

[5] ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 204-205.

DOCUMENTO VALIDADO

> III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:
>
> a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
>
> b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
>
> c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.
>
> § 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.
>
> § 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. (Grifo nosso)

13. De acordo com o método da equivalência patrimonial (MEP), "as empresas reconhecem a parte que lhes cabe nos resultados gerados por suas investidas **no momento em que tais resultados são gerados naquelas empresas**, e **não somente no momento em que são distribuídos na forma de dividendos, como ocorre no método de custo**. Portanto, o método da equivalência patrimonial **acompanha o fato econômico**, que é a geração dos resultados e não a formalidade da distribuição de tal resultado[6]". (Grifo nosso)

14. Nesse mesmo sentido também se posicionou o Ministro Gilmar Mendes ao tratar do tema nos autos do RE 870.214, de 04/10/2024:

> Em resumo, **o MEP calcula o valor do investimento em empresa controlada ou coligada no exterior consoante a participação da empresa brasileira na empresa estrangeira, independentemente de efetiva distribuição da renda.** Até então, a aplicação do referido método não produzia consequências tributárias, mas **esse cenário foi alterado com a edição da Medida Provisória 2.158-34/35, de 2001**. Na didática expressão do Ministro Nelson Jobim quando do julgamento da ADI 2.588, "*[a] legislação tributária, com o objetivo de tornar eficaz a TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS, tomou de empréstimo o regime da legislação comercial*." (Grifo nosso)

15. Nesse contexto, a meu ver, não se sustenta o argumento de que a sociedade investidora não adquire disponibilidade econômica ou jurídica sobre os lucros das sociedades controladas ou coligadas.

16. Afinal, conforme salienta Marciano Godoi[7], "se é o próprio direito privado (Lei das Sociedades por Ações, art. 248) que em determinados casos *obriga* as sociedades investidoras a reconhecerem em seu patrimônio o *resultado positivo* decorrente de investimentos antes mesmo

[6] GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovaldo dos. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 566.

[7] GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 287.

DOCUMENTO VALIDADO

da distribuição dos lucros das sociedades investidas, o regime fiscal de imputação de lucros baseado na equivalência patrimonial não contraria a antiga regra (vigente desde do Decreto-lei 1.598, de 1977) de que o "lucro real" a ser tributado pelo imposto de renda é aquele que parte da apuração do *lucro líquido* do período apurado *com observância das leis comerciais*".

17. Ademais, continua Godoi, "não é razoável pensar que o direito societário possa *impor* às sociedades (normas de ordem pública que é exceção no direito privado) refletir em seu balanço um acréscimo patrimonial sobre o qual essas mesmas sociedades não tenham adquirido qualquer disponibilidade econômica ou jurídica".

18. Conforme afirma André Martins de Andrade[8], "a equivalência patrimonial é um método de avaliação de ativos. Pois é pela avaliação de seus ativos e passivos que a sociedade apura a existência de lucro ou prejuízo em um determinado período de tempo. O lucro, a traduzir acréscimo patrimonial indicativo da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, nada mais é do que o resultado da variação ocorrida na avaliação de ativos e passivos no início de um dado período e no final do mesmo período".

19. Note-se que segundo o art. 43 do CTN, o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica **ou** jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, é dizer, não se exige que seja econômica **e** jurídica:

> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da **disponibilidade econômica ou jurídica**:
>
> I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (Grifo nosso)

20. Verifica-se, pois, que os lucros produzidos pela controlada ou coligada no exterior "geram acréscimo patrimonial na pessoa jurídica brasileira, passível, portanto, de tributação no Brasil em que pese a produção deste acréscimo patrimonial ter-se dado em território estrangeiro e independente de sua distribuição[9]". Eis a essência da tributação em bases universais.

21. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, ao tratar da equivalência patrimonial, no que interessa ao caso, dispõe:

> **Art. 23** - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio liquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real.** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
>
> **Parágrafo único**. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e

[8] ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 211.
[9] ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 203.

DOCUMENTO VALIDADO

> III do caput do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Grifo nosso)

22. O art. 25 da Lei nº 9.249/1995, nessa mesma linha, assenta que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo MEP continuarão ter o tratamento previsto na legislação de regência, qual seja, o previsto no Decreto-lei nº 1.598/1977 (§6º); todavia, sem prejuízo da tributação dos lucros auferidos por controladas (§2º) e coligadas (§3º) no exterior, a qual se dá via MEP.

> Art. 25. Os **lucros**, rendimentos e ganhos de capital **auferidos** no exterior **serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano**.
>
> [...]
>
> § 2º Os **lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior**, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão **computados na apuração do lucro real** com observância do seguinte:
>
> I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;
>
> II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;
>
> III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;
>
> IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
>
> [...]
>
> § 3º **Os lucros auferidos no exterior por coligadas** de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:
>
> § 6º **Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º**. (Grifo nosso)

23. Observe-se que no caso de investimento em pessoas jurídicas residentes no Brasil exclui-se o resultado positivo da equivalência patrimonial do lucro tributável do investidor com vistas a evitar dupla tributação. Se não houvesse tal exclusão a parcela do resultado tributado na investida seria novamente tributada na investidora, porquanto ambas são residentes brasileiras. Ademais, o art. 10 da Lei nº 9.249/1995, isentou os lucros e dividendos apurados com base nos resultados a partir de janeiro de 1996 para pessoas jurídicas residentes no Brasil.

24. Situação diversa ocorre no caso de investimento em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Antes da Lei nº 9.249/1995, em que vigorava o princípio da territorialidade, os resultados positivos de investimentos no exterior avaliados pelo MEP não estavam sujeitos à tributação no

DOCUMENTO VALIDADO

Brasil. Com o advento da referida Lei nº 9.249/1995 e, principalmente, pela alteração promovida pela MP nº 2.158-35/ 2001, que introduziu o princípio da universalidade de forma efetiva, os lucros auferidos no exterior por controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil devem ser "computados na apuração do lucro real" (art. 25, §§ 2º e 3º), mediante a técnica da adição.

25. Em síntese, a legislação anterior (Lei nº 9.532/1997) considerava o pagamento ou crédito dos lucros como momento da ocorrência do fato gerador (disponibilidade econômica e regime de caixa). O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, com vistas a atribuir efetividade ao princípio da universalidade, atribuiu novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência do IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior, o que é permitido via lei ordinária/MP; com efeito, deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do fechamento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Tal sistemática foi mantida com a Lei nº 12.973/2014.

26. Nessa mesma trilha, Marco Aurélio Greco[10] sustenta que a sistemática prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 "é plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro" e "não desborda o conceito constitucional de renda ou provento, sendo compatível com o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional".

27. Segundo o autor, partindo da intepretação dos incisos do referido art. 43, "na medida em que o lucro gerado no exterior aumenta o patrimônio da empresa brasileira positivamente, posto que o valor da participação societária passa a ser maior, tal aumento de patrimônio configura quando menos um provento auferido pela pessoa jurídica brasileira, a justificar a sua tributação por IRPJ e CSLL". Continua o autor:

> Num comentário singelo, [...] uma avaliação do patrimônio da brasileira no dia seguinte à data do balanço da estrangeira que tiver apurado seus lucros, certamente (em função dessa participação societária) apontará um valor maior do que ela teria na véspera do seu reconhecimento no balanço da estrangeira. **A rigor, a participação societária titularizada pela brasileira passa a valer mais por existirem lucros reconhecidos no balanço da controlada ou coligada, ainda que não distribuídos**.
>
> Tanto é real esse aumento de patrimônio que a eventual alienação dessa participação societária e sua posterior recompra, já sem os lucros, pode configurar operação *dividend washing*, censurada pela jurisprudência estrangeira. (Grifo nosso)

28. Na mesma linha, Marciano Godoi[11] considera que, "após a LC 104, o art. 43 do CTN autoriza que o legislador ordinário promova a imputação à pessoa jurídica residente dos lucros auferidos por entidades estrangeiras investidas, nos casos em que o investimento deve ser, segundo o direito privado, avaliado segundo o método da equivalência patrimonial".

[10] GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 394-395.

[11] GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 286.

DOCUMENTO VALIDADO

29. Verifica-se, pois, que o art. 74 da MP nº 2.158-35 deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do encerramento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Tendo em vista que o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, posto que o valor da participação societária passa a ser maior, tal aumento de patrimônio justifica a tributação pelo IRPJ e CSLL.

30. Acrescente-se ainda que, ao considerar o balanço da pessoa jurídica no exterior - balanço da controlada - como momento da *disponibilização do lucro,* impede-se que a tributação fique sob a discricionariedade da pessoa jurídica residente no Brasil.

31. Pois bem. Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil celebrou acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Nesse sentido, as disposições do art. 98 do CTN, segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha, prevalecem sobre as normas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249/1995, em razão do critério da especialidade dos tratados e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos/tratados somente podem ser modificados, denunciados ou revogados por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

32. Esse é inclusive o posicionamento adotado pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit 18, de 2013. Veja-se:

> Convém observar que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria, cumpre lembrar as disposições do art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha.
>
> [...]
>
> Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

33. Ocorre que no caso em análise não há falar-se em aplicação de tratados, vez que a matéria tributável pelo revogado art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e pela Lei nº 12.973/2014, é o acréscimo patrimonial - lucro auferido no exterior - da empresa residente no Brasil e não da empresa residente no exterior.

DOCUMENTO VALIDADO

34. Nesse mesmo sentido, segundo Marco Aurélio Greco[12], "uma vez que o referido art. 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de um patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do artigo 7º das convenções internacionais tributárias assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. [...] mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção de dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do artigo 74, uma vez que [...] esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa estrangeira".

35. A propósito, oportuno transcrever o trecho Solução de Consulta Cosit 18, de 2013, , que elenca os comentários ao art. 7º da Convenção-Modelo, pela Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, no sentido de que o §1º do art. 7º do Tratado "não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa". Veja-se:

> **Solução de Consulta Interna nº 18 Cosit, de 2013**
>
> 26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):
>
> *" 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante.* ***O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa****. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."*
>
> 27. Conforme exposto pela OCDE, **não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios**, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior. (Grifo nosso)

36. Ao final, conclui a referida Solução de Consulta:

> [...] a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, **não viola os tratados internacionais** para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

[12] GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 407-408.

DOCUMENTO VALIDADO

> 34.1. **a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros**; 34.2. **o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros**; e
>
> 34.3. **a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado**. (Grifo nosso)

37. A respeito da Solução de Consulta Cosit 18, de 2013 oportuno a reflexão a seguir.

38. Segudo Alberto Xavier[13], "o procedimento de celebração dos tratados comporta três fases: a fase preparatória ou das negociações, a fase constitutiva ou da celebração e a fase integrativa de eficácia, ou da promulgação". Interessa-nos, neste ponto, a primeira fase, a preparatória ou das negociações. Segundo o autor:

> A fase preparatória ou das negociações inicia-se com a **intervenção de agentes do Poder Executivo** e termina com a autenticação, ou seja, o ato pelo qual as partes declaram concluído o processo de formulação do acordo e que tem como **objetivo prático fixar o texto que será submetido a ratificação**.

39. No caso dos tratados para evitar dupla tributação, na fase preparatória ou das negociações há um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, **mas de funcionários das respectivas administrações tributárias**, no caso do Brasil a Receita Federal, de modo a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atinja os objetivos de cada Estado. Nesse sentido, já se pronunciou o STF nos autos do RE 460.320, de 05/08/2020. Veja-se:

> No caso específico dos tratados para evitar a dupla tributação – como o acordo internacional em comento –, o Professor Klaus Vogel ensina, em clássico estudo, que constituem meio pelo qual os Estados partes se obrigam reciprocamente a não exigir, no todo ou em parte, tributos reservados ao outro Estado, criando verdadeira restrição ao direito tributário interno [...].
>
> Assim, **tais acordos internacionais demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, mas de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a concluir instrumento que atinja os objetivos de cada Estado, com o menor custo possível para sua respectiva receita tributária**.
>
> Essa complexa cooperação internacional é garantida essencialmente pelo ***pacta sunt servanda.*** (Grifo nosso)

40. Verifica-se, pois, que a Administração Tributária brasileira - Receita Federal - que participou das negociações dos Tratados com vistas a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atingisse os objetivos tanto do Brasil quanto do outro Estado é a mesma que se pronuncia na Solução de Consulta nº 18 Cosit, de 2013, e explicita que a interpretação da regra negociada com outro Estado é no sentido de que: i) a norma interna incide sobre o contribuinte

[13] XAVIER, Alberto. Direito Tributário internacional do Brasil. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 105.

DOCUMENTO VALIDADO

brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; ii) a hipótese não é de tributação dos lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas dos lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros.

41. Não seria razoável que a administração tributária brasileira negociasse o teor do Tratado com outro Estado de uma forma e o interpretasse de forma diversa no âmbito interno, ainda mais quando essa interpretação é corroborada pela OCDE.

42. Nesse sentido, o Ministro Gilmar Mendes, nos autos do RE 870214, de 04/10/2024, também citou o posicionamento da OCDE sobre o tema. Veja-se:

> Não se ignora, contudo, que efetivamente existe (ou existia) uma dúvida se o art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE impediria a aplicação de legislações do tipo CFC por parte do estado de residência da empresa investidora. Em razão dessa dúvida, enorme celeuma se instalou especialmente aqui no Brasil diante da maneira ampla e irrestrita que o art. 74 da MP 2.158-35 foi desenhado, o qual é demasiadamente amplo para ser considerada uma norma antielisiva. Vozes como a de Sérgio André Rocha defendem que o art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE estabeleceria uma regra de bloqueio, a proibir a tributação desse mesmo lucro pela legislação brasileira, (ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 177).
>
> Entretanto, ao menos no âmbito da OCDE, essa disputa parece ter sido esclarecida, eis que os Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE foram atualizados para expressamente dispor que:
>
> > 81. Um número significativo de países adotou disposições de empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas de base estrangeira.
> >
> > **Embora a concepção deste tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum destas regras**, que agora são internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributável nacional, **é que resultam em um Estado Contratante tributar os seus residentes sobre o rendimento atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras.** Algumas vezes foi argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de sociedades estrangeiras controladas entrava em conflito com essas disposições. **Uma vez que tal legislação faz com que o Estado tribute os seus próprios residentes, o n.º 3 do artigo 1.º confirma que não entra em conflito com as convenções fiscais.** A mesma conclusão deve ser alcançada nº caso de convenções que não incluam uma disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 1.º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, a interpretação de que estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de empresas estrangeiras controladas não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5º do artigo 10. Também não se aplica quando estas disposições forem lidas em seu contexto. Assim, **embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de sociedades estrangeiras controladas não conflitava com a**

DOCUMENTO VALIDADO

> **Convenção, tal esclarecimento não é necessário**. É reconhecido que a legislação de sociedades estrangeiras controladas estruturada desta forma não é Plenário Virtual - minuta de voto - 04/10/2024 contrária às disposições da Convenção." (realce atual) (OCDE, '2017 Update to the OECD Model Tax Convention', Paris: OCDE, 2017, p. 53-54.)
>
> Veja-se, portanto, que **a própria OCDE peremptoriamente afirma que o art. 7º do seu modelo de convenção não impede a aplicação de qualquer tipo de legislação de tributação de lucros no exterior porque, nessa situação, o que ocorre é uma tributação pelo estado de seus próprios residentes, com base no princípio da universalidade**. (Grifos do original)

43. Oportuno registrar ainda que os tratados para evitar dupla tributação se destinam a evitar a dupla tributação jurídica e não econômica. Segundo Sérgio André Rocha[14]:

> [...] **a identificação da dupla tributação jurídica** é feita mediante a aplicação da ***regra das quatro identidades***, de forma que somente se verificaria a ocorrência do fenômeno em se identificando que **países distintos**, no exercício de sua soberania fiscal, estão a tributar ***o mesmo sujeito passivo***, sobre um ***mesmo suposto fático***, mediante a imposição de ***tributos com materialidades comparáveis*** e em relação a um ***mesmo período de tempo***.
>
> **Esse critério encontra-se, inclusive, refletido na definição de dupla tributação trazida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)** em seus comentários à sua Convenção Modelo sobre a tributação da renda e do capital, segundo a qual a **dupla tributação internacional jurídica** seria "**a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos**".
>
> A dupla tributação jurídica seria distinta da **dupla tributação econômica**, na qual uma **mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente.** (Grifo nosso)

44. Nessa mesma linha, o Ministro Gilmar Mendes no RE 970214, de 04/10/2024:

> Cientes da imprecisão da expressão dupla tributação econômica, fato é que dúvidas não há de que os tratados contra dupla tributação se destinam a evitar a verdadeira dupla tributação da renda transnacional, conhecida internacionalmente como dupla tributação jurídica. Desde a sua introdução, o Modelo de Convenção da OCDE estatui que "[o]s principais objetivos do Modelo de Convenção da OCDE sobre a Tributação da Renda e do Capital são fornecer um meio de resolver, de forma uniforme, os problemas mais comuns que surgem no campo da dupla tributação jurídica internacional".
>
> [...]
>
> Nesse sentido, é forçoso concluir que a **aplicação do art. 74 da MP 2.158-35 não resulta em dupla tributação jurídica**, que é justamente o objeto de avença entre os Estados contratantes ao celebrar tratados tributários. Isso porque **quem está sendo tributado é a empresa investidora brasileira, relativamente aos rendimentos auferidos por meio de um investimento no exterior. Ainda que essa mesma renda seja objeto de tributação**

[14] ROCHA, Sergio André – Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25-26.

DOCUMENTO VALIDADO

> **pela jurisdição onde a entidade estrangeira encontra-se localizada, estar-se-ia diante de mera dupla tributação econômica, diante da diversidade de sujeitos**. (Grifos do original)

45. Como se vê, na dupla tributação jurídica tem-se a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o **mesmo sujeito passivo** em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos. Na dupla tributação econômica, por sua vez, uma mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o **sujeito passivo** da obrigação tributária é **diferente**.

46. Ressalte-se, todavia, que o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE é proporcionar meios para solucionar problemas na área de dupla tributação **jurídica** internacional, conforme elencado nos "Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

> 1. A **dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos**. **Seus efeitos prejudiciais** sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.
>
> 2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de **soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação**.
>
> 3. **Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional**. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo. (Grifo nosso)

47. Heleno Torres[15] também observa que "o *Modelo* [OCDE] não possui a intenção de resolver o problema da "dupla tributação econômica" e que os Estados, caso desejem fazê-los, devem procurar mecanismos aptos através de negociações bilaterais, independentes da referida convenção".

48. No caso dos autos, a imposição tributária não recai sobre o mesmo contribuinte, porquanto se trata de contribuintes diversos, a controlada, residente no exterior e a controladora, residente no Brasil, o que afasta a possibilidade de dupla tributação jurídica.

[15] TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 406.

DOCUMENTO VALIDADO

49. No âmbito do Carf, recente decisão da CSRF, por voto de qualidade, o que demonstra que a matéria não é pacífica, também é no sentido de que o art. 7º não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do país de residência.

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2006, 2007, 2008
>
> LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM O ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.
>
> Não existe conflito entre o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 com os tratados que contenham cláusula erigida com base no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, uma vez que este dispositivo não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do seu país de residência, ainda que tais lucros possam decorrer de lucros apurados por controladas residentes no outro país signatário do acordo internacional. [Ementa]
>
> [...]
>
> Enfim, atribuir ao artigo 7 o sentido de bloquear normas CFC, em específico o art. 74 da MP 2.158-35, como pretende o contribuinte, é deixar o Brasil, no pior dos mundos em termos de regulação da tributação das rendas em contexto internacional. De um lado, o modelo OCDE é estruturado para centrar a tributação no critério da residência em detrimento da fonte e, desse modo, favorecer os países mais desenvolvidos exportadores de capital, que rigidamente defendem sua posição política na formulação desses tratados e na aplicação das suas legislações CFC, no cenário interno e internacional. De outro, nas situações não usuais em que o Brasil figura na posição de exportador de capital, busca-se afastar a sua jurisdição tributária por meio de uma "interpretação" deturpada dos tratados. [trecho do acórdão] (Acórdão nº 9101-006.885, de 02/04/2024; Redator designado Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

50. O colegiado, por voto de qualidiade, alinhou-se à corrente no sentido de que a aplicação da Lei nº 12.973/2014 não viola os tratados internacionais celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE destinados a evitar a dupla tributação, porquanto a matéria tributável é o lucro da residente brasileira.

Conclusão

51. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior

DOCUMENTO VALIDADO