MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**15746.722615/2021-87**
ACÓRDÃO	1201-007.437 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WHIRLPOOL S.A E FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.

Recurso de ofício interposto em razão de exoneração superior ao limite vigente à época da decisão de primeira instância. Aplicação da Súmula CARF nº 103 para aferição do limite de alçada na data do julgamento em segunda instância. Inadmissibilidade do recurso de ofício por não superado o limite atualmente estabelecido.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

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 e ARTIGOS 76 E 77 DA 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 pelo revogado art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e pelos arts. 76 e 77 da 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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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.

CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dedução do imposto pago no exterior deve observar o regime de competência, em coerência com o momento de oferecimento à tributação dos lucros no Brasil. Irrelevante que o recolhimento ao fisco estrangeiro ocorra em exercício posterior, desde que comprovada a vinculação ao período de apuração correspondente.

CRÉDITO PRESUMIDO DE 9%. ART. 87, § 10, DA LEI Nº 12.973/2014.

O crédito presumido de 9% constitui benefício fiscal doméstico, distinto do crédito de imposto estrangeiro. Dedução do imposto pago no exterior deve observar os limites do método de imputação ordinária previsto na lei sem a limitação indevida do §3º, do art. 28, da IN 1.520/2014.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

SOBRESTAMENTO. OBRIGATORIEDADE. ACÓRDÃO PUBLICADO.

Conforme a sistemática processual pátria, a aplicação de um precedente exige um complexo exercício de cotejo analítico entre o caso paradigma e o caso concreto, o que demanda o conhecimento aprofundado da *ratio decidendi* (fundamentos determinantes) do julgado, a qual é extraída da análise minuciosa da redação final do acórdão, que consolida a tese jurídica em seus exatos contornos.

Desse modo, a interpretação sistemática e teleológica do art. 100, do RICARF, iluminada pelos princípios e regras do Código de Processo Civil, conduz à inarredável conclusão de que a expressão "acórdão (...) proferido", para fins de deflagrar o sobrestamento obrigatório, deve ser compreendida como acórdão publicado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) por unanimidade de votos, em: a.1) não conhecer do Recurso de Ofício; a.2) dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar as glosas decorrentes do imposto pago no exterior pela controlada Gingdao Eecon (China), nos termos do voto da Relatora; a.3) negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao imposto retido por Haceb Colômbia; b) por voto de qualidade, em: b.1) quanto a preliminar, rejeitar a proposta da Relatora de determinar o sobrestamento do julgamento do Recurso Voluntário, nos termos do art. 100 do RICARF, em razão da tese fixada pelo STF para o Tema nº 487, vencidos a Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora) e os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Lucas Issa Halah; b.2) quanto ao mérito, manter a tributação em relação às controladas domiciliadas na Argentina, vencidos a Relatora e os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Lucas Issa Halah, que votaram por afastá-la; b.3) rejeitar a proposta da Relatora de conversão do julgamento em diligência para apurar a alegada duplicidade em relação à WHP Puntana, vencidos a Relatora e os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Lucas Issa Halah; b.4) manter a multa isolada de 50% exigida sobre a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, vencidos a Relatora e os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes e Lucas Issa Halah, que votaram por afastá-la. Designado o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Redator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou parcialmente procedente a impugnação da Contribuinte, exonerando parte dos autos de infração da IRPJ e CSLL relativos ao ano calendário 2016, em decorrência de não reconhecimento, no Brasil, de lucros auferidos no exterior e da dedução indevida de imposto pago no exterior.

O **Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.958/2.007** demonstra que os lançamentos resultaram de quatro principais infrações verificadas na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL da Contribuinte:

1. Lucros auferidos no exterior, não computados no lucro real:

A fiscalização apurou que a Contribuinte não adicionou ao lucro líquido os lucros auferidos por parte de suas controladas no exterior (LATIN AMERICA WARRANTY S/A - LAWSA, WHIRPOOL ARGENTINA S/A, WHIRPOOL PUNTANA e WHIRPOOL CHILE S/A), totalizando R$ 27.971.515,68 em lucro ajustado.

O Fisco alegou que a falta de adição violou o regime de Tributação em Bases Universais (TBU) estabelecido pela Lei nº 12.973/2014, Art. 77. Nesse sentido, foi rejeitada a alegação da Contribuinte de que os tratados internacionais com a Argentina e o Chile evitariam a tributação no Brasil, com base no entendimento de que a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro (sócio), e não sobre o lucro da sociedade estrangeira, e que a legislação brasileira permite a compensação do imposto pago no exterior, eliminando a bitributação.

Essa compensação apenas não foi realizada porque a Contribuinte não apresentou nenhum comprovante de imposto sobre a renda no exterior em relação a essas controladas.

2. Compensação indevida de imposto pago no exterior por controlada (Gingdao Eecon China):

DOCUMENTO VALIDADO

Em relação aos lucros de controladas no exterior que foram adicionados no Brasil, o Fisco glosou a dedução do IRPJ e CSLL no valor de R$ 489.199,24 e R$ 6.461.264,46, respectivamente, visto que parte do imposto pago no exterior, embora referente a 2016, foi liquidado em 2017 (RMB 2.968.143,84 e RMB 11.835.825,69 – moeda chinesa), e o Fisco entendeu que esses pagamentos eram indedutíveis no período, com base no Art. 87, § 7º, da Lei 12.973/2014 e as orientações do ADE Cofis nº 30/2017 (Manual ECF).

A Autoridade Fiscal também recalculou os limites para dedução do imposto pago no exterior, considerando dedução de crédito presumido realizada pela Contribuinte, o que reduziu o limite disponível para compensação.

Com isso, 2 foram as consequências:

a) a glosa de R$ 489.199,24 na compensação do IRPJ e

b) a glosa total da CSLL que havia sido compensada, visto que, com a redução do limite permitido para o IRPJ e a desconsideração dos pagamentos feitos na China em 2017, não restaria saldo a compensar com a CSLL.

3. Compensação indevida de imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos pela pessoa jurídica brasileira (pagamentos feitos por HACEB - Colômbia):

O Fisco desconsiderou pagamentos de imposto retido no exterior, efetuados em outubro de 2017 (R$ 83.057,06 e R$ 86.251,84), por terem ocorrido após o prazo limite de 31 de março de 2017 para o ajuste anual, conforme o Manual ECF 2017. Além disso, a Autoridade Fiscal também recalculou os limites para dedução do imposto pago no exterior, chegando a um valor menor que aquele praticado pela Contribuinte.

Isso gerou a glosa de R$ 339.723,82 do valor total deduzido a título de IRPJ.

4. Glosa de estimativas de IRPJ pagas:

Glosa de R$ 3.744.596,85 em IRPJ mensal pago por estimativa. Os pagamentos de estimativas de dezembro (R$ 3.736.207,62 e R$ 8.389,23) estavam vinculados à ECF Original, que foi posteriormente retificada para reduzir o débito, impossibilitando a vinculação e a compensação na ECF Retificadora vigente, segundo o entendimento fiscal.

Por fim, as autuações foram acrescidas de multa de ofício de 75% sobre o principal de IRPJ e CSLL, e multa isolada de 50% sobre a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais.

A Contribuinte apresentou **impugnação (fls. 2.042/2.099),** em que pleiteou o cancelamento integral da exigência fiscal, aduzindo os seguintes argumentos:

- **Lucros no Exterior e Tratados Internacionais (Argentina/Chile):** A tributação automática dos lucros das controladas domiciliadas na Argentina e no Chile é incompatível com os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

DOCUMENTO VALIDADO

- **Prejuízos Acumulados (WHP Chile):** O Fisco desconsiderou os prejuízos acumulados de anos anteriores da WHP Chile, que deveriam ter sido compensados com os lucros de 2016, conforme o Art. 77, § 2º da Lei nº 12.973/2014.
- **Duplicidade de Tributação (WHP PUNTANA):** O Fisco tributou os lucros da WHP PUNTANA de forma individualizada e de forma englobada ao nível de suas controladoras LAWSA e WHP ARG, gerando *bis in idem* e descumprindo do Art. 76, § 1º, da Lei nº 12.973/2014.
- **Crédito de Imposto Pago no Exterior - WHP China:** A restrição (Art. 87, § 7º) aplica-se ao imposto retido na fonte sobre dividendos (que ocorre após a apuração do lucro), não ao imposto corporativo subjacente, cujo fato gerador ocorreu em 2016. Contestou também a metodologia de cálculo dos limites aplicada pelo Fisco.
- **Crédito de Imposto Pago no Exterior - HACEB/Colômbia:** Contestou a glosa com base na data limite de 31 de março de 2017, argumentando que um manual de orientação de preenchimento da ECF não pode restringir direitos previstos em lei.
- **Glosa de Estimativas IRPJ:** É direito da Contribuinte computar os recolhimentos indevidos (após a retificação da ECF) no saldo negativo, por praticidade operacional e para evitar o enriquecimento ilícito do erário, em vez de ser forçada a pedir restituição.
- **Multa Isolada e Multa de Ofício:** Alegou a impossibilidade de cumulação devido ao princípio da consunção (absorção).

A **DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente** (fls. 2.130/2.181), nos seguintes termos:

- Manteve a cobrança em relação às empresas da Argentina e do Chile, visto que os lucros tributados pela lei brasileira são da empresa brasileira, não da investida no exterior, de modo que não haveria bitributação, conforme Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2013 e Soluções de Consulta Cosit nº 400/2017. Além disso, a legislação permite a compensação do imposto pago pelas investidas no exterior, o que resolveria qualquer eventual bitributação.
- Excluiu a exigência relativa ao lucro da WHP CHILE, determinando a compensação com prejuízos anteriores, conforme a Lei nº 12.973/2014, Art. 77, § 2º e art. 10 IN 1.520/2014.
- Manteve a exigência para a WHP PUNTANA, afastando a suposta duplicidade porque a Contribuinte não optara pela consolidação dos resultados de suas investidas no exterior e não comprovara que os resultados da LAWSA e da WHP ARG já englobavam o resultado da WHP PUNTANA.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- Revisou parcialmente o cálculo do crédito de imposto pago no exterior referente à WHP CHINA, eliminando a glosa do pagamento feito em janeiro de 2017 para o IRPJ, mas manteve a glosa relativa à CSLL e ao pagamento feito em maio de 2017, concordando com o limite calculado pela Autoridade Fiscal.
- Manteve a glosa do crédito da empresa HACEB (Colômbia) porque a compensação realizada ultrapassou o limite permitido e porque parte dos pagamentos no exterior aconteceu depois de 31/03/2017.
- Excluiu a glosa das estimativas de IRPJ, reconhecendo o direito da Contribuinte de utilizá-las para formação do saldo negativo após a retificação da ECF.
- Manteve a exigência de ambas as multas (isolada e de ofício), refutando a tese da consunção.

Assim restaram sintetizadas as parcelas exoneradas pela DRJ:

Parcelas a Exonerar	IRPJ	Multa Isolada IRPJ (50%)	CSLL	Multa Isolada CSLL (50%)
Parcela relativa à compensação dos **prejuízos acumulados** de períodos anteriores da **WHP Chile,** no valor de R$ 5.121.997,88, não computada no lançamento fiscal.	1.280.499,47	640.249,74	460.979,81	230.489,90
Parcela relativa à **compensação do imposto pago no exterior pela controlada Gingdao Eecon China** dentro do limite dedutível (11.960.521,46 - 11.545.011,97) não computada no lançamento fiscal.	415.509,49	207.754,75	-	-
Parcela da **estimativa de IRPJ** paga em dezembro de 2016, no valor de R$ 3.744.596,85, não computada no lançamento fiscal.	3.744.596,85	1.872.298,43	-	-
Total a exonerar	5.440.605,81	2.720.302,91	460.979,81	230.489,90
Total	**8.852.378,43**			

A Contribuinte, então, interpôs **recurso voluntário (fls. 2.204/2.252)** visando à reforma da decisão da DRJ nos pontos não acolhidos, ampliando e aprofundando os argumentos deduzidos na impugnação.

Em razão da exoneração parcial do crédito tributário, a decisão de origem foi objeto de Recurso de Ofício por declaração constante do próprio acórdão.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

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

Quanto ao recurso de ofício, constato que ele foi interposto porque o valor exonerado ultrapassou R$ 2.500.000,00, limite de alçada vigente à época para determinar a revisão por este órgão de julgamento (Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017). Conforme se observa no acórdão de impugnação, tem-se a **exoneração total de R$ 8.852.378,43** a título de tributos e multa.

No entanto, a Súmula CARF nº 103 estabelece que, para fins de admissibilidade do Recurso de Ofício, deve-se considerar o limite de alçada vigente na data da apreciação em segunda instância.

Atualmente, esse limite está fixado em R$ 15 milhões, conforme dispõe o artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 2023:

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

Dessa forma, considerando que o montante exonerado em primeira instância não ultrapassa o limite de alçada atualmente estabelecido, conclui-se pela inadmissibilidade do Recurso de Ofício.

2 DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA CONTROVERTIDA

Conforme narrado, a DRJ exonerou parte do crédito tributário, acatando alguns argumentos da Recorrente. Assim, cumpre delimitar os temas que serão enfrentados, conforme tabela ilustrada a seguir, que explicita cada fundamento da decisão recorrida para manutenção do crédito tributário, sendo que todos foram objeto de questionamento específico no recurso voluntário:

Infração mantida no Acórdão	Fundamentação do Acórdão
1. Tributação de Lucros Auferidos no Exterior por Controladas (IRPJ e CSLL) – Argentina. (Referente a LAWSA, WHP ARGENTINA e WHP PUNTANA)	A aplicação do art. 76 da Lei nº 12.973/2014 não viola os tratados internacionais. A norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro (sócio), não sobre o lucro da sociedade estrangeira, inexistindo conflito. A dupla tributação é eliminada pela compensação do imposto pago no exterior.
2.1 Duplicidade na Tributação de Lucros de Controlada Indireta (WHP PUNTANA).	Manteve a tributação, pois a contribuinte não optou pela consolidação dos resultados no exterior e não demonstrou que os resultados de LAWSA e WHP ARG já englobavam WHP PUNTANA.
2. Glosa Parcial do Imposto Pago no	Manteve parcialmente a glosa da dedução do IRPJ e integralmente a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Exterior (WHP China) – Temporalidade, Limite e Saldo CSLL.	glosa da CSLL (R$ 6.461.264,46), porque parte do pagamento no exterior ocorreu após 31/03/2017 e porque o cálculo do limite de compensação deve ser apurado após a dedução do crédito presumido.
5. Glosa de Imposto Retido no Exterior (HACEB - Colômbia) – Temporalidade e limite.	Pagamento ocorreu após 31 de março de 2017 e o limite de compensação era menor do que o praticado pelo contribuinte.
6. Multa Isolada por Insuficiência de Recolhimento de Estimativas.	Manteve a multa isolada de 50% sobre a falta de recolhimento de estimativas (IRPJ e CSLL), alegando que esta é compatível com a multa de ofício, pois ambas têm hipóteses de incidência distintas e autônomas.

Definidos os temas a serem enfrentados, passemos à sua análise.

3 MÉRITO

3.1 TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR

Para fins de enfrentamento apropriado da questão, vale transcrever trecho do recurso, que sintetiza os principais argumentos da Recorrente na busca de reforma do acórdão recorrido neste ponto:

> (A. i) **A determinação do art. 77 da Lei 12.973/2014 nada mais é do que a tributação do resultado de empresas sediadas no exterior,** o que acaba por divergir frontalmente com as disposições dos tratados internacionais para evitar a bitributação, os quais atribuem competência exclusiva para tributação apenas a um dos estados contratantes, de modo que a correta interpretação deste dispositivo requer a observância, em conjunto, dos tratados assinados pelo Brasil;
>
> (A. ii) **A adição automática do lucro das controladas com sede no exterior ao lucro tributável da controladora brasileira, antes da sua distribuição, resulta na bitributação dos resultados da investida,** ao contrário do que preveem os tratados assinados e internalizados pelo Brasil. Por essa razão, não procede o argumento do acórdão recorrido no sentido de que as disposições da Lei 12.973/2014 visam à tributação dos lucros dos sócios brasileiros, enquanto os tratados visam ao lucro apenas das empresas estrangeiras. A consequência da adição automática à base do IRPJ é a dupla tributação de uma mesma parcela;
>
> (A.iii) É inadmissível que, de um lado, o Brasil celebre tratados internacionais visando a evitar a bitributação dos resultados das investidas de empresas brasileiras e, de outro, a Fiscalização, por meio de interpretação totalmente unilateral, fulmine com o objetivo destes tratados;
>
> (A.iv) O entendimento defendido pela ora RECORRENTE já foi confirmado por decisão do Superior Tribunal de Justiça no conhecido "Caso Vale", por decisões dos Tribunais Regionais Federais, bem como por diversas decisões recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que reiteradamente vêm reafirmando que as disposições do art. 7º do Tratado Modelo da OCDE obstam a tributação do resultado das investidas localizadas no exterior;

DOCUMENTO VALIDADO

Verifica-se que a controvérsia diz respeito à tributação, no Brasil, dos lucros auferidos no exterior por sociedades controladas de empresas aqui residentes, à luz dos acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Em especial, analisa-se a prevalência do artigo 7º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda firmado com a Argentina[1] sobre a legislação interna que determina a adição desses lucros no resultado tributável da controladora brasileira, mesmo antes de sua distribuição (Lei 12.973/2014).

Trata-se de questão complexa e controversa, que envolve a interação entre o princípio da universalidade da tributação da renda no ordenamento doméstico e os limites impostos pelos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em matéria tributária. Antes de adentrar na análise do caso concreto, portanto, algumas premissas jurídicas precisam ser estabelecidas.

Inicialmente, entendo ser necessário contextualizar a evolução legislativa da tributação de lucros no exterior no ordenamento brasileiro, desde as primeiras tentativas de adoção do regime universal até a consolidação trazida pela Lei 12.973/2014. Em seguida, examinarei os principais fundamentos da Lei 12.973/2014 e sua relação com a MP nº 2.158-35/2001, esclarecendo em que medida as alterações trazidas pela nova lei mantiveram ou modificaram as premissas anteriores, naquilo que concerne ao caso em análise.

Na sequência, passo à relação entre a legislação interna e os tratados internacionais, destacando os parâmetros de hierarquia normativa e os princípios de interpretação de tratados (notadamente as regras da Convenção de Viena de 1969 e o princípio do *pacta sunt servanda*), à luz do art. 98 do CTN.

Por fim, apresentarei a discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da aplicação do artigo 7º dos acordos contra a bitributação como argumento para afastar ou manter a tributação automática dos lucros de controladas estrangeiras.

Essa estrutura permitirá delinear, de forma lógica e fundamentada, as bases legais e teóricas que informam o tema em debate.

3.1.1 Evolução Legislativa da Tributação de Lucros do Exterior no Brasil

A política tributária brasileira sobre lucros auferidos no exterior passou por significativas mudanças nas últimas décadas, alternando entre o sistema territorial e o mundial. Vejamos a seguir uma síntese da evolução legislativa relevante, extraída de artigo elaborado por Gabriel Bez-Batti[2]:

[1] Internalizado pelo Decreto nº 85.985/1981. Cumpre registrar que o Brasil e a Argentina renegociaram e atualizaram seu acordo para evitar a dupla tributação, e o novo protocolo entrou em vigor em 29 de julho de 2018, com efeitos práticos a partir de 1º de janeiro de 2019, por meio do Decreto nº 9.482/2018, porém o art. 7º não foi alterado.

[2] Bez Batti, G. (2022). EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA DOS LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR. Revista De Direito Tributário Internacional Atual, (6), 143–167. https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n6-6

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- **1987** – Introdução pioneira do princípio da universalidade: o Decreto-lei nº 2.397/1987 dispôs que os resultados obtidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no País (por meio de filiais, sucursais, agências ou representações) deveriam compor o lucro real no Brasil. Previa-se crédito do imposto pago no exterior, evitando bitributação jurídica, mas sem permitir que a carga total ficasse abaixo do imposto devido se os lucros estrangeiros não fossem incluídos. Essa primeira experiência durou pouco: já **em 1988 foi revogada pelo DL nº 2.413/1988, que restabeleceu a territorialidade.**

- **1995** – Retorno à universalidade de forma mais duradoura: o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 adotou expressamente a tributação em bases universais para pessoas jurídicas. **A exposição de motivos dessa lei revelou a intenção de combater a evasão/elisão por meio da alocação de lucros em paraísos fiscais**, bem como equiparar o tratamento das empresas ao das pessoas físicas, cujos rendimentos no exterior já eram tributados. Inicialmente, essa universalidade aplicou-se apenas ao IRPJ, enquanto a CSLL permaneceu territorial até 1999, quando a MP nº 1.838-7 estendeu a ela o mesmo critério. A doutrina aponta que o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 levantou diversos questionamentos de inconstitucionalidade da tributação de lucros externos não distribuídos. **Na ocasião, a Receita Federal manifestou entendimento de que os valores só seriam tributados quando de sua distribuição ao sócio Brasileiro (IN nº 38/96).**

- **1997** – Regulamentação legal da tributação postergada: a Lei nº 9.532/1997 levou ao plano legislativo a regra de que, em situações ordinárias, os lucros de controladas no exterior só seriam tributados quando da efetiva disponibilização.

- **2001** – Tributação automática introduzida pela MP 2.158-35/2001: em 2001 o governo federal implementou a sistemática de tributação automática dos lucros de controladas e coligadas estrangeiras, independentemente de distribuição, por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001. Com base na LC n. 104/2001, que introduziu o § 2º no art. 43 CTN, a MP 2.158-35/2001 estabeleceu que, "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" os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior seriam considerados disponibilizados à empresa brasileira na data do balanço em que apurados. Em outras palavras, criou-se uma ficção legal de distribuição no exterior ao final de cada exercício, com tributação no Brasil em 31 de dezembro de cada ano-calendário, independentemente de qualquer remessa efetiva de recursos. A consequência foi a proliferação de debates acerca da constitucionalidade dessa "disponibilidade ficta" de renda e de sua compatibilidade com tratados internacionais.

- **2014** – Lei nº 12.973/2014: a conversão em lei da sistemática de tributação de lucros no exterior ocorreu com a Lei 12.973. Essa lei revogou expressamente o art.

> 74 da MP 2.158-35/2001 e reestruturou a matéria, mantendo em essência a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior no momento de sua apuração (tributação automática anual), mas ajustando regras pontuais que mitigaram essa tributação automática, como a permissão para compensar prejuízos acumulados em anos anteriores. Além disso, no que interessa ao presente caso, manteve-se o mecanismo de crédito do imposto pago no exterior, permitindo compensar, dentro de limites proporcionais, o IRPJ/CSLL devidos no Brasil pelos lucros de controladas com o imposto corporativo pago no país de domicílio da controlada.

Em conclusão desta evolução normativa, observa-se que o Brasil passou de um sistema territorial (pré-1995) para um sistema de bases universais plenas e transparência fiscal (a partir de 2001/2014 para controladas), com idas e vindas intermediárias. A tendência foi endurecer a tributação de lucros externos visando coibir a transferência artificial de bases tributáveis para o exterior. Todavia, essa opção do legislador (especialmente a forma como o Brasil implementou essa regra de transparência fiscal) trouxe desafios quanto à harmonização com os conceitos clássicos de renda e com os compromissos internacionais assumidos pelo país, conforme examinado nas seções seguintes.

3.1.2 Fundamentos da Lei nº 12.973/2014 e Relação com a MP nº 2.158-35/2001

Embora o caso concreto se baseie nas disposições da Lei nº 12.973/2014, este paralelo se torna importante, na medida em que tanto a Recorrente quanto a DRJ trouxeram o regime anterior para o debate, especialmente quando analisaram a jurisprudência judicial e administrativa sobre o tema. Além disso, a MP 2.158 foi a base de análise de boa parte dos estudos já realizados, os quais seguem atuais e relevantes.

A Lei 12.973/2014 representa essencialmente a positivação legislativa (com debate no Congresso Nacional – processo legislativo regular) das regras antes contidas na MP 2.158-35/2001 em relação aos lucros de controladas no exterior. Vejamos o teor dos artigos pertinentes da MP 2.158-35/2001 e da Lei nº 12.973/2014:

> **MP 2.158-35/2001:**
>
> Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, **os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados**, na forma do regulamento.
>
> **Lei nº 12.973/2014:**

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, **o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta** e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, **relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço,** observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. (Vigência)
>
> (...)
>
> Art. 77. A **parcela do ajuste do valor do investimento em controlada**, direta ou indireta, domiciliada no exterior **equivalente aos lucros por ela auferidos** antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, **deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil,** observado o disposto no art. 76. (Vigência)

Os fundamentos jurídicos subjacentes a essa legislação podem ser compreendidos em dois aspectos: (i) a autorização legal para tributar lucros auferidos no exterior mediante definição de disponibilidade "fictícia", e (ii) as finalidades político-tributárias (anti-evasão e isonomia) que inspiraram tanto a MP original quanto a lei de 2014.

Do ponto de vista legal-formal, a tributação dos lucros de controladas estrangeiras pela mera apuração em balanço fundamentou-se em alteração do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o §2º ao art. 43 do CTN. O art. 43 do CTN define que o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Com a mudança de 2001, o art. 43 passou a prever também que "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.". Na prática, embora esta não seja uma afirmação unânime, pode-se dizer que esse dispositivo conferiu base à regra da MP 2.158-35, ao permitir que a lei ordinária definisse o momento em que rendimentos oriundos do exterior se tornariam jurídica ou economicamente disponíveis ao contribuinte brasileiro.

Em outros termos, houve um respaldo normativo para a "antecipação" da disponibilidade: o legislador ordinário ficou autorizado a fixar que os lucros de empresas controladas no exterior seriam **considerados disponibilizados** na data do balanço em que apurados – exatamente o que fez o art. 74 da MP 2.158-35/2001. Assim, a Lei 12.973/2014, ao repetir essa essência, apoia-se na mesma autorização de fundo.

No que diz respeito às **coligadas,** a Lei 12.973 ajustou o regime para tributar somente quando da efetiva disponibilidade, salvo exceções de jurisdições favorecidas. Esse ajuste, contudo, não implica uma rejeição do fundamento original, mas apenas um refinamento:

DOCUMENTO VALIDADO

reconheceu-se que, para participações societárias não dominantes em empresas estrangeiras de tributação regular, a ficção de disponibilidade imediata não seria adequada. **Para as controladas, permaneceu intacto o cerne da regra de 2001, independentemente do país de origem da sociedade investida**.

Em suma, o legislador permaneceu entendendo que a mera existência de lucro no exterior, pertencente a um grupo empresarial brasileiro, já configuraria incremento patrimonial economicamente disponível à controladora, passível de tributação.

Importante notar que a MP 2.158-35/2001 foi editada num contexto em que ainda não havia definição judicial quanto à constitucionalidade do regime de tributação universal. Somente anos depois o Supremo Tribunal Federal analisou a questão, na ADI nº 2588 e no Tema de Repercussão Geral 537, decidindo pela constitucionalidade parcial da medida. Já a Lei 12.973/2014 pôde se valer desse cenário jurisprudencial: ao excluir da tributação automática os lucros de coligadas em países de tributação ordinária, alinhou-se ao limite delineado pelo STF (que considerara inconstitucional a inclusão de lucros de coligadas fora de paraísos fiscais).

Além disso, não se pode negar que a lei de 2014 aprimorou a forma de tributação dos lucros de controladas, trazendo elementos que, de certa forma, mitigaram o impacto da tributação automática, embora tenham mantido a generalidade essencial do regime anterior[3].

Cumpre registrar aqui também que o STF ainda não enfrentou o tema ora debatido. No julgamento da ADI nº 2588 e do Tema de Repercussão Geral 537, não foi analisada a aplicação da norma doméstica às controladas situadas em países de tributação não favorecida, tampouco se enfrentou sua aplicabilidade em relação aos lucros de controladas sediadas em países que celebraram com o Brasil Tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação[4].

Do ponto de vista finalístico, pode-se afirmar que tanto a MP 2.158-35/2001 quanto a Lei 12.973/2014 buscaram endereçar lacunas do regime anterior (Lei 9.249/95 c/c Lei 9.532/97) que permitiam o adiamento indefinido da tributação de lucros no exterior. Trata-se, portanto, de uma regra anti-diferimento. Neste ponto, cabe questionar se a norma que determina a adição automática do lucro da controlada no exterior tem ou não também natureza de regra CFC.

A MP nº 627/2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014, insere-se em um movimento normativo destinado majoritariamente à adaptação da legislação tributária brasileira aos padrões contábeis internacionais (IFRS) e, no capítulo específico de lucros no

[3] Como explicitou o professor Marciano Seabra de Godoi, em artigo intitulado "A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior como resultado do diálogo institucional", a Lei nº 12.973/2014 incorporou entendimentos que haviam sido validados no julgamento da ADI 2588, além de algumas características de regras CFC em vigor em diversos países do mundo, como a diferenciação entre rendas ativas e passivas. Em nosso caso, essa diferenciação foi usada para permitir a consolidação dos lucros de controladas no exterior que tenham rendas ativas próprias, o que demonstra uma certa relativização da tributação automática indiscriminada. De toda forma, entendo que a Lei nº 12.973/2014 manteve essencialmente a regra geral de tributação de lucros das controladas no exterior, ainda tributando lucros de empresas ativas e situadas em países com tributação "normal".

[4] O tema será analisado no julgamento do RE 870.214, sob a vigência da MP 2.158 – Caso Vale.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

exterior, à reformulação do regime então vigente para adequá-lo às diretrizes fixadas pelo STF na ADI 2588.

Ainda que a Lei nº 12.973/2014 tenha promovido ajustes relevantes de técnica legislativa e de arquitetura do sistema, conforme já mencionei, quanto às controladas no exterior, o novo regime não se afastou substancialmente do modelo anterior, preservando a lógica de transparência fiscal internacional introduzida no ordenamento pela MP nº 2.158-35/2001, com a imputação de resultados ao investidor brasileiro sob critérios legais específicos.

Nesse contexto, os fundamentos de política fiscal tradicionalmente associados às regras de CFC — como a função de mitigar estratégias de deslocamento artificial de lucros e neutralizar o uso de jurisdições de tributação favorecida para diferimento ou supressão da tributação no Estado de residência — podem ser identificados como elementos motivadores para a criação do art. 74, da MP 2.158-35/2001.

No entanto, a forma como o legislador brasileiro positivou a regra no ordenamento doméstico afastou o regime brasileiro das tradicionais regras CFC. Vejamos nesse sentido, importantes apontamentos feitos por Marciano Seabra de Godoi[5]:

> É preciso reconhecer que o objetivo da medida foi combater a elisão fiscal internacional abusiva criada pelas chamadas empresas de papel e pelos estímulos fiscais oferecidos pelos paraísos fiscais. Esta constatação já havia sido feita por Hiromi e Celso Higuchi, que relacionaram claramente as medidas da Lei 9.249 e da MP 2.158 com o desvio de lucros de sociedades brasileiras para sociedades instrumentais localizadas em paraísos fiscais.
>
> Este objetivo de prevenir a evasão e a elisão fiscal abusiva fica ainda mais claro ao se verificar que o ex-Secretário da Receita Federal, Eivany Antônio da Silva, observava em 1998 que o Governo deveria "submeter à incidência do imposto de renda, na matriz, já no momento de sua apuração, os resultados das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que exerçam atividades não operacionais (off shore)"
>
> (...)
>
> O problema é que a legislação de transparência fiscal internacional foi adotada no Brasil de forma irrefletida e canhestra.
>
> (…)
>
> Ora, o regime da transparência fiscal internacional foi concebido e implementado ao longo das últimas décadas para atingir situações específicas de planejamento tributário internacional, em que pelo menos três fatores estão presentes. Em primeiro lugar, supõe-se um controle inequívoco da empresa estrangeira pela empresa nacional submetida ao regime de transparência; em segundo lugar, o regime só é aplicado a determinados tipos de rendimentos, os chamados

[5] Artigo denominado "Imputação de lucros de sociedades não residentes no direito fiscal brasileiro" publicado em 2005 na Revista de Direito e Gestão Fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

> rendimentos passivos, aqueles que não decorrem de uma genuína atividade empresarial e são produzidos por ativos transferidos previamente pela matriz; finalmente, o regime somente é aplicado quando a entidade controlada ou coligada se localiza numa jurisdição fiscal favorecida (paraíso fiscal), ou desfruta de um regime fiscal privilegiado.
>
> (...)
>
> Em suma: o legislador brasileiro teve em mente coibir uma prática de desvio de rendimentos de empresas residentes no Brasil para entidades criadas artificialmente em paraísos fiscais ou que gozam de um regime fiscal privilegiado. Tais desvios gerariam uma postergação indefinida do pagamento do imposto de renda brasileiro, por isso o legislador determinou que a renda das entidades controladas ou coligadas no exterior fosse tributada em sede da pessoa jurídica controladora, mesmo antes de sua disponibilização. Contudo, **tal objetivo de política fiscal internacional não foi adequadamente implementado pela legislação pátria, que estabeleceu um regime indiscriminado de atribuição dos rendimentos das entidades controladas às entidades controladoras, sem perquirir sobre o controle inequívoco das segundas sobre as primeiras, e sem cogitar da necessária presença das primeiras em jurisdições de baixa pressão fiscal.** (destaques nossos)

Percebe-se, portanto, que, embora houvesse a intenção de criar uma regra CFC no ordenamento brasileiro, isso acabou não sendo feito, porque a tributação automática de lucros de controladas no exterior ocorre indiscriminadamente, sem que haja qualquer verificação de artificialidade da operação, ou que a controlada esteja em paraíso fiscal.

3.1.3 Relação entre a Legislação Interna e os Tratados Tributários Internacionais

A coexistência de normas internas tributárias e das obrigações assumidas em tratados internacionais para evitar dupla tributação suscita uma análise sob dois prismas: (i) o da hierarquia ou prevalência normativa entre o direito interno e os tratados; e (ii) o da aplicação específica do disposto em tratados quando conflitantes com leis internas, nos termos do ordenamento brasileiro.

Em matéria tributária, a diretriz normativa é fornecida pelo **art. 98 do CTN,** cuja redação determina que "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". Em outras palavras, o Código Tributário Nacional – lei complementar que integra o núcleo do sistema tributário – consagra o primado das convenções internacionais sobre a legislação doméstica em caso de divergência, prevendo que mesmo leis internas posteriores respeitem as regras pactuadas em tratado.

Tal dispositivo pode ser interpretado como uma norma de harmonização que evita o *treaty override*, isto é, a superação unilateral de tratado pelo legislador interno. Na prática, o art. 98 do CTN impõe uma aplicação preferencial das regras de tratados nas hipóteses em que haja

DOCUMENTO VALIDADO

Original

conflito com norma interna, sem necessariamente declarar inválida a lei interna conflitante, mas sim tornando-a inaplicável à situação abrangida pelo acordo internacional.

Some-se a isso a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969 (CVDT), da qual o Brasil é parte, que consagra em seu art. 26 o princípio do *pacta sunt servanda* ("todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser executado de boa-fé") e no art. 27 estabelece que uma parte não pode invocar disposições de seu direito interno como justificativa para deixar de cumprir um tratado. Esses preceitos reforçam que o país, ao celebrar um acordo internacional, assume o compromisso de adequar sua conduta normativa interna ao pactuado.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a prevalência do tratado não decorre apenas de uma escolha do legislador complementar, mas está em harmonia com o *pacta sunt servanda* e a necessidade de manter a coerência e a segurança jurídica das relações internacionais do Brasil.

No contexto dos lucros de controladas no exterior, essa questão teórica de relacionamento normativo ganha contornos objetivos: se a legislação brasileira (MP 2.158/2001, Lei 12.973/2014) manda tributar imediatamente os lucros de controlada no exterior, mas o tratado firmado pelo Brasil com o país onde está a controlada dispuser que tais lucros não podem ser tributados pelo Brasil, qual norma prevalece?

A resposta jurídica, à luz do exposto, tende a ser: prevalece o tratado, afastando-se a incidência da lei interna, por força do art. 98 do CTN combinado com a obrigação internacional de cumprir o acordo.

Entretanto, para embasar essa conclusão no caso concreto, é necessário examinar exatamente o conteúdo do artigo 7º dos tratados e o verdadeiro teor da norma brasileira na tributação de lucros de controladas estrangeiras, o que faremos a seguir.

3.1.4 A Aplicação do Artigo 7º dos Tratados para Afastar a Tributação Automática de Lucros de Controladas Estrangeiras – Ou sobre qual renda se tributa

O artigo 7º dos tratados contra dupla tributação, geralmente intitulado "Lucros das Empresas" (tal como ocorreu com a Convenção firmada com a Argentina), dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a menos que a empresa exerça atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado (caso em que a outra jurisdição pode tributar os lucros atribuíveis ao estabelecimento permanente).

Assim, no cenário em que uma empresa do Estado A (por exemplo, uma controlada domiciliada na Argentina) aufere lucros e não possui estabelecimento permanente no Estado B (Brasil, onde está sua controladora), o artigo 7º do tratado veda que o Estado B tribute esses lucros; a competência tributária sobre eles é exclusiva do Estado de residência da empresa em questão, ou seja, do Estado A.

A controvérsia reside em saber se a tributação, pelo Brasil, dos lucros da controlada estrangeira com base na Lei 12.973/2014 conflita ou não com essa disposição do tratado.

DOCUMENTO VALIDADO

Doutrinária e jurisprudencialmente, formaram-se basicamente duas correntes: a que defende a compatibilidade entre a norma interna e o tratado, e a que sustenta a incompatibilidade, implicando a não aplicação da norma interna nos casos cobertos pelo acordo internacional.

(a) Tese da compatibilidade (posição fiscal e do acórdão recorrido):

A interpretação adotada pela fiscalização e acolhida em algumas decisões administrativas é no sentido de que o art. 7º do tratado não impediria a aplicação da regra interna de tributação de controladas no exterior. O raciocínio baseia-se numa distinção conceitual: **argumenta-se que o tratado proíbe que o Brasil tribute os lucros da empresa estrangeira, mas que a norma interna (neste caso, arts. 76 e segs. da Lei 12.973) na verdade tributa a empresa brasileira pelo acréscimo patrimonial correspondente à sua participação nesses lucros**.

Ou seja, essa corrente de pensamento entende que o art. 7º dos tratados cuida apenas dos lucros da própria empresa não residente, ao passo que a legislação brasileira cuida de tributação dos sócios residentes sobre a parcela dos lucros que lhes é imputada. Para os defensores dessa corrente, a norma brasileira teria caráter de regra CFC. Assim, não haveria conflito porque tratar-se-iam de hipóteses distintas.

Nesse sentido, vale mencionar trechos do voto proferido pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no acórdão nº 9101-007.433 proferido pela CSRF em setembro deste ano:

> **O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente).** Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, a**ssume que há disponibilidade da renda** e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.
>
> (...)
>
> Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01 não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.
>
> (...)
>
> A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborada para se impedir que sejam tributados na fonte receitas ("lucros" – *profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Essa tese da compatibilidade, no entanto, não é unânime. No próprio julgamento mencionado acima, o resultado se deu por maioria, vencidos 4 dos 10 conselheiros que participaram da sessão.

DOCUMENTO VALIDADO

(b) Tese da incompatibilidade (prevalência do tratado, entendimento da Recorrente):

Para esta segunda corrente de pensamento, a norma interna determina a incidência do imposto justamente sobre os resultados apurados pela empresa no exterior, independentemente de distribuição à controladora. Ainda que se afirme formalmente que se está tributando a "renda da empresa brasileira", essa renda, ficticiamente disponibilizada, nada mais seria que o reflexo dos lucros da subsidiária.

Nesse sentido, somente quando ocorre a distribuição (ainda que apenas em deliberação, sem a efetivação do crédito financeiro) é que esses lucros se convertem em renda da controladora. Portanto, existiria sim incompatibilidade entre a regra interna de tributação automática de lucros no exterior e a cláusula do tratado que resguarda tais lucros da tributação pelo outro Estado. E, partindo dessa premissa, como apontado anteriormente, não se trata de invalidar a lei interna, mas de reconhecer que, havendo tratado, o Brasil não pode exercer naquele caso concreto a competência tributária que sua lei interna, de forma geral, lhe conferiria.

Em reforço a essa tese, está exatamente o art. 98 do CTN já abordado. Sendo o art. 7º parte integrante do tratado internacional, ele modifica a legislação interna no tocante à tributação de lucros empresariais transnacionais, e deve ser observado mesmo por leis supervenientes. Significa dizer que ao internalizar um tratado que inclui um artigo 7º típico, o Brasil concordou que, nos casos regidos por esse artigo, abdica de tributar lucros de empresas residentes no outro Estado.

Com a devida vênia aos entendimentos que aderem à tese da compatibilidade, filio-me à tese da incompatibilidade da legislação brasileira com o art. 7º dos tratados. Em minha compreensão, o fato de a norma interna criar uma ficção de disponibilidade da renda para tratar esses lucros como se fossem da empresa brasileira pode valer no plano interno, especialmente considerando o §2º do art. 43, do CTN, mas não pode ser usada para contornar o tratado. É dizer: a chave interpretativa está na natureza da grandeza tributada pela lei doméstica: considerados disponibilizados os lucros da controlada no exterior para a brasileira na data do balanço, esses lucros se transformam em lucros da controladora brasileira? Entendo que não.

A respeito da possibilidade de a lei brasileira determinar quando será considerada disponibilizada a renda, mais uma vez recorro aos ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi[6]:

> Consideramos 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 controladas.
>
> O art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001 e sua regulamentação promovida principalmente pelo art. 7° da Instrução Normativa 213/2002, apesar de

[6] Artigo denominado "Imputação de lucros de sociedades não residentes no direito fiscal brasileiro" publicado em 2005 na Revista de Direito e Gestão Fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

criticáveis conforme os argumentos acima (por sua generalidade), não podem ser reputados como ofensivos ao art. 43 do Código Tributário Nacional.

O argumento principal dos que defendem a invalidade do sistema é que a sociedade investidora não adquire disponibilidade econômica ou jurídica sobre os lucros das sociedades controladas e coligadas enquanto esses não forem distribuídos aos sócios. Ora, 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 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 o 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 disposições das leis comerciais.

Ora, não é razoável pensar que o direito societário possa impor às sociedades (norma 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 disponibilidade econômica ou jurídica.

Esta não é a ocasião para aprofundar a indagação sobre o conceito de rendimento tributável ou sobre as diferenças entre os conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica contidos no art. 43 do Código brasileiro. De todo modo, vale lembrar que a generalidade da doutrina brasileira reconhece que o conceito de disponibilidade jurídica não supõe necessariamente disponibilidade financeira (dinheiro no caixa da empresa) nem o fenômeno da separação da renda.

Gisele Lemke, em obra específica sobre esse problema, vincula o regime de competência (aplicável à contabilidade das sociedades) ao conceito de disponibilidade jurídica, definido pela autora como **"uma presunção legal de disponibilidade econômica de renda".**

A pergunta fundamental é a seguinte: a lei comercial brasileira parte de uma **presunção** razoável de disponibilidade econômica (da investidora sobre os lucros apurados mas ainda não distribuídos pela investida controlada ou coligada) quando exige a avaliação periódica de determinados investimentos pelo método da equivalência patrimonial? Parece-nos que a resposta é desenganadamente afirmativa, pois **importantes institutos do direito comercial e societário são baseados exatamente nessa razoável presunção de disponibilidade econômica:** a obrigação de registrar os resultados da equivalência patrimonial interfere diretamente no cálculo e na distribuição dos dividendos obrigatórios aos acionistas, implica a valorização imediata e portanto interfere no valor de mercado das ações da empresa investidora etc.

Se tal **presunção de disponibilidade econômica** não fosse razoável, a adoção do método da equivalência patrimonial chocaria com o próprio princípio contábil do

> conservadorismo, que impede que a sociedade reconheça uma receita ou um ganho de duvidosa realização.

O que quero reforçar com essa citação doutrinária é que criar essa presunção de disponibilidade da renda para tributar os lucros de controlada no exterior antes da distribuição não necessariamente ofende o conceito legal e constitucional de renda. Para quem defende que o §2º do art. 43 do CTN permitiu essa presunção jurídica de disponibilidade, não há problema jurídico-formal ou constitucional na norma em questão.

O ponto é que isso não transmuta a natureza da renda tributada. No cenário ideal, parte-se de uma presunção razoável de disponibilidade econômica para tributar aqui a renda ainda não distribuída para evitar **evasão tributária.** Essas são as premissas das regras CFC tradicionais, que vêm sendo compatibilizadas com os tratados para evitar dupla tributação, conforme se atesta nos comentários da Convenção-Modelo da OCDE.

Porém, em minha visão, o lucro tributado continua sendo jurídica e economicamente da controlada e, na medida em que ele é tributado aqui, **sem que haja qualquer verificação de artificialidade da operação, ou sem que a controlada esteja localizada em paraíso fiscal,** isso ofende o art. 7º dos tratados, distanciando a situação brasileira daquela visada nos comentários da Convenção-Modelo da OCDE. Deve prevalecer, portanto, o comando do art. 98 do CTN.

Outro fato que reforça esse raciocínio é a relação da tributação ora em debate com a avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial. Entendo assistir razão à Recorrente quando ela afirma o seguinte:

> 25. E para que não reste a menor dúvida de que o objeto da tributação ao abrigo da Lei nº 12.973/2014 não se confunde com os resultados de equivalência patrimonial ("MEP"), basta recordar que este mesmo diploma legal (Lei 12.973/2014) em seu art. 2º alterou a redação do parágrafo único do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598/77, no qual se lê que:
>
> > *Art. 23 – A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.*
> >
> > *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 III do caput do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País.*
>
> (...)
>
> 31. Recorde-se também que esta tributação de lucros estrangeiros foi originalmente **instituída pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95 que ainda permanece em vigor e serve de base para o regime de tributação em bases universais no Brasil,** estabelecendo que "os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano".
>
> 32. Por sua vez, o § 20 do mesmo art. 25 dispõe que "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: (...) **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".
>
> 33. De outro giro, **o § 6º do art. 25 determina que "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 §§ 10, 20 e 30". Tal tratamento consiste precisamente naquele previsto no **parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/77 que já na sua redação original vedava a tributação do MEP.**
>
> 34. Portanto, como atrás se vê, **o art. 25 da Lei 9.249/95 tributa o próprio lucro das entidades estrangeiras (controlada) pelo método da adição** ou soma deste ao lucro real da pessoa jurídica no País, tal como ocorre com os lucros dos entes desprovidos de personalidade jurídica própria (filial e sucursal). Por outro lado, o art. 25 jamais incidiu sobre o MEP.
>
> **35. Essa é a mesma metodologia de tributação que se encontra prevista no art. 79 da Lei nº 12.973/2014, utilizado como base para o lançamento.**

Em outras palavras, **o MEP é uma forma de controle contábil e societário do investimento** e, mesmo que a legislação comercial (art. 248, da LSA) determine o registro da variação positiva do investimento no resultado, o que pode até corroborar a justificativa de presunção de disponibilidade da renda, **ela não transforma a parcela do investimento na controlada em lucro da controladora.** Tanto que, tradicionalmente, a legislação fiscal sempre determinou a neutralização do resultado apurado pelo MEP para fins de apuração do lucro tributável, inclusive no âmbito de investidas brasileiras.

E por que isso é feito? Porque sabe-se (ou presume-se) que o lucro da controlada, refletido no resultado positivo do MEP na controladora, será devidamente tributado na apuração daquela controlada. Ou seja, não excluir o resultado do MEP na apuração da controladora implicaria a **bitributação do lucro da controlada.**

Com relação à controlada do exterior, poder-se-ia argumentar que essa neutralização não seria aplicável, porque não se sabe se o país de origem tributa o lucro da controlada em carga menor que a brasileira. Logo, a adição dos lucros com a compensação do imposto pago no exterior seria necessária para garantir que esses lucros não sejam beneficiados. No entanto, além desse raciocínio partir da premissa de que os lucros tributados no MEP são da própria controladora, a meu ver, trata-se de ilação que apenas reforça a inadequação das normas brasileiras com os objetivos de evitar evasão fiscal, típicos de uma regra CFC.

Mais uma vez: não defendo aqui a impossibilidade de a lei nacional criar presunções de disponibilidade de renda para evitar planejamentos tributários internacionais abusivos, na linha do projeto BEPS. O que afirmo é que criar essa presunção indiscriminadamente, para todo e qualquer tipo de renda, traz problemas para sua aplicação na realidade, especialmente quando o país de origem da controlada tem tratado para evitar bitributação firmado com o Brasil.

Fato é que essa neutralização do resultado positivo do MEP, que se dá via exclusão do lucro líquido, permanece vigente até hoje na atual redação do parágrafo único, do art. 23, do DL nº 1.598/77[7], dada pela própria Lei 12.973/2014, inclusive para expurgar sim uma duplicidade da tributação dessas grandezas na lógica da própria lei. De fato, com a determinação de **adição** do que a Lei 12.973/2014 chamou de "parcela do ajuste do valor do investimento em controlada (...) domiciliada no exterior equivalente aos lucros (...) por ela auferidos", a exclusão do resultado positivo do MEP já contabilizado se faz necessária para que essa parcela não seja tributada duas vezes na mesma apuração.

Relevante mencionar, ainda, que o resultado positivo do MEP não contém só a parcela correspondente aos lucros das controladas, mas reflete toda a variação de patrimônio dessas empresas (lucros, variação cambial, reservas, aportes de capital etc.). O arcabouço normativo brasileiro já tentou tributar esses outros componentes do MEP (art. 7º da IN 213/2002), mas prevalece a regra de exclusão prevista no parágrafo único, do art. 23, do DL nº 1.598/77.

Ou seja, ao remeter à "parcela do ajuste do valor do investimento em controlada (...) domiciliada no exterior equivalente aos lucros (...) por ela auferidos", o que a Lei 12.973/2014 tributa, na essência, são os lucros da controlada no exterior, não um mero acréscimo patrimonial da sócia brasileira refletido contabilmente por esses lucros.

Cabe ressaltar mais uma vez que, internacionalmente, a OCDE por muito tempo discutiu se regras CFC violariam tratados. Em 2008, seus Comentários passaram a afirmar que, em princípio, regras CFC não conflitam com tratados, sob o argumento de que tratam da relação do Estado de residência com seus residentes (tributação destes, não do lucro estrangeiro em si), na linha do que decidiu o acórdão recorrido. Nesse contexto, lembre-se, regras CFC tradicionais visam coibir a evasão tributária via arranjos societários artificiais ou constituição de sociedades em países com baixa tributação.

Contudo, conforme já exposto, as regras brasileiras que se pretendiam CFC vão além do mero "atribuir renda ao residente para evitar evasão fiscal"; elas efetivamente equivalem à tributação do lucro da controlada, pois não esperam qualquer tipo de disponibilização nem

[7] 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 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)

DOCUMENTO VALIDADO

permitem refugo nenhum – diferentemente de outros países que mitigam suas regras CFC diante da apuração de rendas ativas, por exemplo. Assim, mesmo se consideradas à luz dos Comentários da OCDE, as peculiaridades do modelo brasileiro (tributação universal integral, independentemente da origem e forma das operações) tornariam difícil afastar a existência de conflito.

Em conclusão dessa discussão doutrinária, fixam-se, então, as seguintes premissas:

(i) O artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil atribui competência exclusiva ao país de residência da empresa controlada para tributar seus lucros, salvo hipótese de estabelecimento permanente no Brasil, que não se configura pelo simples fato de haver uma controladora brasileira.

(ii) A regra interna de tributação automática de lucros de controladas no exterior, ao incidir sobre lucros não distribuídos, materialmente representa tributação de lucros da empresa no exterior, o que conflita com a alocação de competência do tratado, especialmente considerando que não há qualquer verificação de artificialidade das operações ou localização da controlada em paraíso fiscal.

(iii) Em face desse conflito aparente, aplica-se o art. 98 do CTN e os princípios do direito internacional (pacta sunt servanda), de modo que prevalece a norma do tratado e a legislação interna não deve ser aplicada àquelas situações específicas abrangidas pelo acordo.

(iv) Essa solução não invalida a lei brasileira em si, apenas impede sua incidência nos casos protegidos pelo tratado, mantendo assim a coerência do ordenamento e evitando uma violação unilateral de compromisso internacional pelo Brasil.

3.1.5 A JURISPRUDÊNCIA SOBRE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DO EXTERIOR

Tal como já adiantei no tópico anterior, a jurisprudência sobre o tema não é unânime e reflete manifestações que corroboram ambas as teses expostas. Meu propósito com este capítulo é reconhecer essa diversidade de posicionamentos e reforçar as razões pelas quais entendo que a legislação brasileira ofende o art. 7º dos tratados.

Primeiramente, tratando de jurisprudência judicial, atenho-me aqui ao emblemático caso Vale, em que o STJ afastou o art. 74 da MP 2.158/2001, frente aos tratados firmados pelo Brasil com os países onde estão localizadas controladas daquela empresa. Veja-se a ementa do REsp nº 1.325.709/RJ, julgado em abril de 2014, no que interessa ao presente caso:

> (...) IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS

DOCUMENTO VALIDADO

LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

(...)

3. **A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico;** a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da **singularidade dos seus princípios,** sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também **todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema:** a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as **disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN.** Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. **No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.**

DOCUMENTO VALIDADO

> 8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.
>
> 9. O art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.
>
> 10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que **os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa;** os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial." (destaques nossos).

Esse mesmo caso encontra-se em análise pelo STF, que iniciou o julgamento do recurso fazendário em novembro de 2025 e logo o interrompeu com pedido de vista do Ministro Dias Toffoli. Dos votos apresentados até então, 2 são favoráveis à tese encampada anteriormente pelo STJ e 3 suscitam a reforma da decisão, com base no argumento central de que "a norma brasileira reflete o acréscimo patrimonial da empresa controladora residente no Brasil, sem violar os limites dos tratados, os quais intentam evitar exclusivamente a dupla tributação jurídica, e não a tributação decorrente de distintas situações econômicas."

O julgamento deve ser retomado em 2026 e tanto a sua inconclusão quanto a divergência de posicionamentos nos permite exercer, nesta jurisdição administrativa, o livre e qualificado debate que nos é peculiar.

Verificando as decisões mais recentes deste Conselho a respeito do tema, têm-se diversos julgados proferidos no mesmo sentido deste que ora percorro, dos quais destaco as ementas a seguir:

> LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA. PREVALÊNCIA DO ARTIGO 7º DO TRATADO EM FACE DO ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

DOCUMENTO VALIDADO

> O artigo 7º da Convenção Brasil-Argentina, firmada para evitar a dupla tributação da renda, impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas lá domiciliadas sejam aqui tributados, "bloqueando", assim, a aplicação da regra geral de tributação de lucros no exterior prevista nan legislação interna (artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001). (...)
>
> (Acórdão nº 9101-006.247, de 09 de agosto de 2022, proferido por maioria nesse ponto, Relator Luis Henrique Marotti Toselli)

> (...) TRATADO BRASIL-ESPANHA. TREATY SHOPPING. NECESSIDADE DE RESSALVA EXPRESSA. SOBERANIA DOS TRATADOS POR DETERMINAÇÃO DO ART. 98 DO CTN.
>
> O efeito de uma norma antiabuso, em regra, é apenas de negar a aplicação do tratado. Não se pode presumir existente uma cláusula geral antiabuso, nem mesmo se admite sua extração do Direito pátrio sobrepondo-se ao tratado, sob pena de afronta ao art. 98 do CTN, ao próprio tratado e à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Não é cabível que um signatário aplique unilateralmente uma norma antiabuso de lege ferenda, para afastar a aplicação de um tratado.
>
> (...)
>
> (Acórdão nº 1201-006.295, de 14 de março de 2024, proferido por maioria nesse ponto, vencido apenas o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, relator Lucas Issa Halah).

Mesmo nos julgados recentes que mantiveram a posição fiscal (favoráveis à tese da compatibilidade), o resultado se deu sempre por maioria apertada, ou pelo voto de qualidade, como indica o levantamento ilustrado na tabela a seguir:

Acórdão	Data de julgamento	Resultado
1101-001.839	25 de setembro de 2025	Voto de qualidade
9101-007.433	9 de setembro de 2025	Maioria 4 x 6
1401-007.579	27 de agosto de 2025	Voto de qualidade
1301-007.839	27 de agosto de 2025	Voto de qualidade
9101-007.212	6 de novembro de 2024	Voto de qualidade
9101-006.957	09 de maio de 2024	Voto de qualidade

Percebe-se, portanto, que a posição de incompatibilidade da norma brasileira com o art. 7º dos tratados é coerente e bem fundamentada, além de defendida por diversos componentes deste Conselho.

3.1.6 Aplicação do raciocínio ao caso concreto

Conforme identifiquei no relatório deste voto, a Recorrente não adicionou ao seu lucro líquido os lucros auferidos por suas controladas do Chile e da Argentina, ao argumento de que o tratado firmado com ambos os países impediria essa adição no Brasil.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Já o Fisco alegou que a falta de adição violou o regime de Tributação em Bases Universais (TBU) estabelecido pelo art. 77, da Lei nº 12.973/2014. Nesse sentido, foi aplicado o entendimento de que a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro (sócio), e não sobre o lucro da sociedade estrangeira, adicionando, portanto, os lucros que haviam sido omitidos na apuração do IRPJ e CSLL lançados.

Interessante notar que a forma como o levantamento fiscal foi realizado corrobora a fundamentação desenvolvida acima, no sentido de que o objeto da tributação doméstica é o lucro das controladas no exterior, presumidamente considerado acréscimo patrimonial da controladora brasileira. A todo tempo, a Autoridade Fiscal se refere aos **lucros auferidos pelas controladas** e até mesmo a verificação dos registros em ECF auxilia na diferenciação que fiz anteriormente entre o lucro das empresas controladas e a parcela do MEP correspondente ao lucro – que, supostamente, seria o que a lei brasileira tributa.

Ou seja, a própria identificação material das grandezas que foi feita no caso concreto corrobora toda a fundamentação desenvolvida.

Vejamos:

> 8. Conforme se depreende do demonstrativo acima, a fiscalizada informou em sua ECF o valor de R$ 75.048.018,48 a título de Lucros Disponibilizados no Exterior pelas controladas Whirpool Peru e Gingdao Eecon China.
>
> 9. Embora a contribuinte tenha informado no registro M300 da ECF apenas o valor acima citado, verificamos que, **de acordo com a ficha X340, o valor total auferido por suas controladas** no exterior somou R$ 104.227.268,00 (pg. 3 do TVF)
>
> (...)
>
> Assim, **os lucros das investidas estrangeiras são tributados pela controladora no Brasil** à medida que são auferidos, e proporcionalmente à sua participação societária. (pg. 12 do TVF)

Observa-se que o campo da ECF do qual a Autoridade Fiscal extraiu o valor dos lucros das controladas para tributar foi o registro X340, que identifica as participações no exterior e tem como "filho" o X350, que registra os resultados no exterior decorrentes de participação no capital de pessoa jurídica domiciliada no exterior. O campo Y620, destinado a controlar os investimentos avaliados pelo MEP, não foi verificado, até porque ele traz o resultado de equivalência reconhecido pela investidora, que é outra medida.

O fato é que os lançamentos em discussão neste processo referem-se a lucros de controladas localizadas em países com os quais o Brasil possui tratado para evitar bitributação e esses tratados foram invocados pela Contribuinte para fundamentar seu não reconhecimento no Brasil. Neste momento, trata-se especificamente da Argentina, já que os lucros da empresa chilena foram excluídos pela DRJ, quando reconheceu o direito à compensação de prejuízos.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, com base em toda a premissa desenvolvida nos capítulos anteriores, entendo que esta parte das infrações deve ser cancelada, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, nos termos do art. 11, da Lei nº 13.202/15[8].

3.1.7 Duplicidade na tributação de lucros de controlada indireta (Whp Puntana)

A Recorrente alega que, ao lançar IRPJ e CSLL sobre os lucros das investidas na Argentina, o Fisco considerou em duplicidade os resultados da WHP PUNTANA, que é controlada de LAWSA e WHP AR, também adicionadas na apuração do lucro tributado. Isso, porque os lucros da WHP PUNTANA já estariam englobados nos lucros de suas controladoras argentinas, de modo que não poderiam ser novamente imputados de maneira individualizada.

Já o acórdão recorrido afastou a alegação de duplicidade por dois motivos:

1. a Contribuinte não optara pela consolidação dos resultados de suas investidas no exterior e
2. não comprovara que os resultados da LAWSA e da WHP ARG já englobavam o resultado da WHP PUNTANA.

Em primeiro lugar, caso prevaleça neste colegiado o encaminhamento que propus para a exclusão dos lucros das controladas na Argentina, esta discussão perderá o objeto, visto que todas as controladas, diretas ou indiretas, terão seus lucros expurgados do lançamento.

Por outro lado, caso esse entendimento não prevaleça, necessário avaliar o argumento da Recorrente, que, de fato, é sintético e não traz nenhuma demonstração de que os lucros da WHP Puntana estavam abrangidos pelos lucros da LAWSA e da WHP ARG. Inclusive, o Fisco partiu de informação prestada pela própria Recorrente no registro X340 da ECF, que continha indicação individualizada de lucros auferidos pela controlada indireta (fl. 82).

Nos dizeres do acórdão recorrido:

> Caso a informação tivesse sido prestada de forma equivocada pela contribuinte, caberia à impugnante demonstrar que os resultados apurados pela LAWSA e WHP ARG, nos valores respectivos de R$ 3.593.877,00 e R$ 14.826.436,00, já englobavam o resultado apurado pela WHP PUNT, no valor de R$ 5.631.811,00. Como tal demonstração não foi providenciada na impugnação, mantém-se integralmente os valores lançados referentes às WHP PUNT, LAWSA e WHP ARG.

O recurso voluntário não modifica esse cenário, já que repete as alegações da impugnação. Contudo, a documentação contida nos autos leva a entender que a Recorrente tem razão em suas alegações.

[8] Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.
Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.

DOCUMENTO VALIDADO

As demonstrações financeiras das duas empresas argentinas (LAWSA e WHP ARG), controladoras da WHP Puntana mencionam expressamente esse investimento na apuração de seu balanço e demonstração de resultado (fls. 433/500 e 600/696). Vejam-se como exemplos os trechos a seguir das demonstrações financeiras da WHIRLPOOL ARGENTINA (fls. 600/696):

> 2.4. Critérios de avaliação
>
> (...)
>
> d) Investimentos
>
> (...)
>
> - **Participação na Whirlpool Puntana S.A.: foi avaliada pelo seu valor patrimonial proporcional,** apurado com base nas respectivas demonstrações financeiras auditadas de 31 de dezembro de 2016 e 2015, por se tratar de uma empresa pertencente ao mesmo grupo econômico. As demonstrações financeiras da referida sociedade foram preparadas com base em normas contábeis semelhantes às utilizadas pela Sociedade.
>
> WHIRLPOOL ARGENTINA S.R.L. E SOCIEDADE CONTROLADA
>
> NOTAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016
>
> 1. BASE DE APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS
>
> 1.1. Normas contábeis aplicadas
>
> Seguindo o procedimento estabelecido pela RT nº 21 da FACPCE, **a Whirlpool Argentina S.R.L. (controladora) consolidou suas demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2016 e 2015 linha a linha com as demonstrações financeiras da Whirlpool Puntana S.A.** nas quais possui os votos e a influência necessários para formar a vontade societária.
>
> (...)
>
> **1.2. Bases de consolidação e critérios de avaliação**
>
> As demonstrações financeiras consolidadas de 31 de dezembro de 2016 e 2015 foram **preparadas com base nas demonstrações financeiras da Sociedade e da Whirlpool Puntana S.A.** referentes aos exercícios encerrados naquelas datas. Estas demonstrações financeiras foram preparadas com base em critérios contábeis semelhantes no que diz respeito à avaliação de ativos e passivos, **medição de resultados** e procedimentos de atualização em moeda constante, descritos na Nota 2 das demonstrações financeiras individuais da Sociedade.

A meu ver, isso configura indício suficiente de que os lucros das empresas LAWSA e WHP ARG já englobavam os lucros da WHP Puntana, muito embora tenham sido apresentados de forma individualizada pela Recorrente em sua ECF e apesar de ela não ter realizado um esforço demonstrativo em seu recurso.

DOCUMENTO VALIDADO

Diante disso, na hipótese de restar vencida a tese de incompatibilidade da tributação dos lucros argentinos com o tratado, voto por converter o julgamento em diligência, a fim de verificar se os documentos constantes dos autos comprovam as alegações da Recorrente e até mesmo intimá-la para realizar essa demonstração.

3.2 COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR PELA GINGDAO EECON (CHINA)

Relembrando este ponto da discussão, a Contribuinte compensou com o IRPJ/CSLL de 2016 valores de imposto pago no exterior por sua controlada chinesa e o Fisco glosou parcialmente esses créditos, apontando duas irregularidades:

(i) parte do imposto estrangeiro considerado refere-se a tributos pagos somente em 2017, fora do exercício de 2016 – e, portanto, não dedutíveis no ano-base em questão, com fundamento no art. 87, §7º, da Lei nº 12.973/2014, complementado pelas orientações do ADE Cofis nº 30/2017 (Manual ECF);

(ii) o montante compensado do imposto pago na China excederia os limites legais, incluindo indevidamente dedução integral na CSLL.

A DRJ afastou parcialmente a glosa, reconhecendo o pagamento feito até março de 2017, pelo fato de ser esse o prazo de pagamento do IRPJ conforme art. 6º, § 1º, da Lei 9.430/96 e manual da ECF, mas manteve o restante da infração em relação ao pagamento posterior a essa data e por corroborar o método de cálculo do limite de compensação feito pela Autoridade Lançadora. Por se tratar de matéria detalhada que envolve datas, valores e cálculos específicos, vale transcrever trechos pertinentes do acórdão recorrido:

> Com base nesse entendimento, é **indevida a glosa do pagamento de RMB 11.835.825,69 ocorrido em 16/01/2017**, mas **deve ser mantida glosa do pagamento de RMB 2.968.143,84, e ocorrido em 25/05/2017.**
>
> Assim, a contribuinte **logrou comprovar o pagamento do imposto** sobre a renda no exterior, pela controlada Gingdao Eecon China, no valor de RMB 36.425.840,54 (39.393.984,38 - 2.968.143,84) - os quais, convertidos para a moeda brasileira, correspondem a **R$ 17.101.932,13** (36.425.840,54 x 0,4695).
>
> Entretanto, um **segundo motivo** foi apontado pela autoridade fiscal para a glosa do imposto pago no exterior pela controlada Gingdao Eecon China, **o valor da dedução em questão estaria limitado ao valor máximo de R$ 11.960.521,46, correspondente ao IRPJ devido em razão do reconhecimento dos lucros desta controlada, no montante de R$ 18.688.314,75, subtraído da dedução relativa ao crédito presumido de 9% por ela realizada, no valor de R$ 6.727.793,29, conforme previsto no § 3º do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014.**
>
> Em contrapartida a impugnante alega que a metodologia de cálculo aplicada pela autoridade fiscal somente encontra amparo nos §§ 5º a 8º do art. 30 da Instrução

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Normativa nº 1.520/2014, que regem a compensação do crédito do imposto pago no exterior.
>
> Neste ponto, cabe observar que o art. 28 da citada instrução normativa prevê a dedução do crédito presumido do imposto em questão, sendo que seu § 3º estabelece que "para fins de apuração dos limites previstos nos §§ 8º a 11 do art. 30, o valor do imposto sobre a renda e adicional e da CSLL devido no Brasil será considerado após a dedução do crédito previsto no caput.".
>
> Por seu turno, o § 8º do art. 30 desta instrução normativa prevê que "o valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.".
>
> Ou seja, **o cálculo do limite de dedução do imposto pago pela controlada no exterior é apurado após a dedução do crédito presumido em questão, conforme apontou a autoridade fiscal, não antes desta, conforme pretende a impugnante.**
>
> Desta forma, **o limite máximo dedução do imposto pago pela controlada Gingdao Eecon China no exterior é de R$ 11.960.521,46**, conforme demonstrativo de cálculo constante no termo de verificação fiscal, às fls. 1988. Assim, **como restou comprovado o pagamento de R$ 17.101.932,13 por esta controlada até 31 de março de 2017, conclui-se que a parcela dedutível deste imposto seria de R$ 11.960.521,46, não a utilizada na autuação de R$ 11.545.011,97.**
>
> Nos cálculos das estimativas de IRPJ e CSLL devidas em dezembro de 2016, a contribuinte deduziu a título de imposto de renda pago por controlada no exterior os valores de R$ 12.034.211,21 e R$ 6.461.264,46, respectivamente, montantes estes que compuseram os valores deduzidos a título de estimativas pagas no ajuste anual.
>
> Diante do exposto, **mantém-se parcialmente a glosa da parcela do imposto de renda deduzido indevidamente de R$ 73.689,75 (12.034.211,21 - 11.960.521,46), e, por não remanescer saldo compensável, mantém-se integralmente a glosa da CSLL deduzida indevidamente de R$ 6.461.264,46.**

Já a Recorrente alega o seguinte, em síntese:

- A própria RFB reconheceu a integra do crédito e dos comprovantes de pagamento referente a EECON nos Processos Administrativos nºs. 13032.628719/2020-36 e 13032.628718/2020-91.
- O acórdão recorrido leu o art. 87, §7º, da Lei 12.973/2014 como se ele vinculasse a compensação com a data do pagamento, quando, **na verdade, a norma trataria do momento da ocorrência da tributação no exterior (fato gerador).** No caso, embora o imposto chinês tenha sido pago em 2017, ele tem como base a tributação ocorrida em 2016.

- O acórdão se apoiou em procedimento do Manual da ECF, mas a Recorrente sustenta que a legitimidade da dedução decorre do regime legal do art. 87, §7º.
- O Auto de Infração, corroborado pelo acórdão da DRJ, teria aplicado uma forma "inédita" de calcular os limites de dedução, incluindo crédito presumido previsto no §3º do art. 28 da IN 1.520/2014. A Recorrente afirma que essa metodologia não tem amparo na legislação vigente.
- Regras aplicáveis estariam no art. 30, §§5º a 8º, da IN 1.520/2014, que determinam:
    - proporcionalidade do tributo compensável ao montante de lucros computados no lucro real;
    - apuração individualizada por controlada/coligada etc.;
    - consideração do tributo pelo valor efetivamente pago, vedando aproveitamento de crédito decorrente de benefício fiscal;
    - limite de compensação correspondente ao IR (inclusive adicional) e CSLL devidos no Brasil sobre as parcelas positivas incluídas no lucro real.
- Mesmo na lógica admitida pela DRJ, a decisão teria ignorado saldo credor remanescente para compensar a CSLL, que ela própria identificou. Reconhecido o imposto pago no exterior de R$ 17.101.932,13 e limite de dedução para IRPJ de R$ 11.960.521,46, restariam R$ 5.141.410,97 para dedução da CSLL.

Antes de adentrar no tema em questão, importante deixar claro que, neste capítulo, estamos diante de lucros de controlada estrangeira que foram submetidos à tributação no Brasil pela própria Recorrente e para os quais foi feita a compensação do imposto pago no país da controlada, sem que se arguisse conflito da norma brasileira com tratado para evitar dupla tributação. Como deixei expresso linhas atrás, entendo que o afastamento da lei doméstica nos casos em que se debate ofensa ao tratado não elimina sua validade em outros contextos.

Pois bem, em primeiro lugar, não é possível considerar a alegação da Recorrente de que a própria RFB teria validado os pagamentos feitos pela controlada chinesa em outros processos, visto que não foi trazida nenhuma comprovação dessa validação, ou de que o contexto lá verificado coincide com a situação ora julgada. Impertinente, portanto, a alegação de suposta contradição na postura fiscal.

Avançado sobre os argumentos da Recorrente, sabe-se que a legislação brasileira adota o método da imputação ordinária para mitigar a dupla tributação da renda. Assim, o imposto sobre a renda pago no exterior pode ser deduzido do IRPJ devido no Brasil sobre os lucros correspondentes, observado o limite desse imposto doméstico. Essa dedução é calculada por país e por empresa controlada, de forma individualizada (salvo opção pela consolidação em casos previstos).

DOCUMENTO VALIDADO

O objetivo, conforme já indicado anteriormente, é evitar que a mesma renda seja tributada integralmente duas vezes (no exterior e no Brasil), sem, contudo, renunciar à tributação brasileira sobre eventuais diferenças de alíquotas. O crédito está limitado, portanto, ao valor do IRPJ brasileiro incidente sobre aquela renda (evitando geração de saldo negativo ou "crédito excedente" a ser restituído). No tocante à CSLL, a Lei 12.973/2014 permite que eventual imposto estrangeiro não aproveitado no IRPJ possa ser deduzido na CSLL, até certo limite (art. 87, §8º).

A questão aqui é definir até quando o tributo deve estar pago no país de origem para que o contribuinte brasileiro possa utilizá-lo como crédito no ano do lucro.

O Fisco e a DRJ basearam seu entendimento no art. 87, §7º, da Lei 12.973/2014, que dispõe:

> § 7º Na hipótese de os **lucros da controlada**, direta ou indireta, **virem a ser tributados no exterior em momento posterior** àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, **a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior,** e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.

Na interpretação fiscal, portanto, se o Brasil tributa o lucro antes do país de origem (o que é comum no regime TBU), o contribuinte teria de esperar o efetivo pagamento do imposto no exterior para então deduzi-lo, não sendo possível compensar a priori um imposto que ainda não foi recolhido fora. Com a devida vênia, entendo que essa interpretação não pode prevalecer.

Para fundamentar esse entendimento, valho-me do voto proferido pelo Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, no acórdão nº 1101-001.387 proferido em 11 de setembro de 2024:

> 42. Da leitura do texto legal, especificamente o parágrafo 7º, depreende-se que a Lei 12.973/2014 cuidou de regular expressamente o descasamento temporal entre a tributação da controlada e da controladora que, submetidas a diferentes regimes jurídicos, poderão ser tributadas em momentos distintos.
>
> 43. A respeito da interpretação de referido dispositivo legal, Sérgio André Rocha assim se posiciona, em lição detalhada que peço vênia para reproduzir (grifos nossos):
>
> > *"**Um dos grandes problemas relacionados à compensação de crédito de imposto pago no exterior refere-se aos desencontros temporais entre a ocorrência do fato gerador e o pagamento do imposto respectivo em cada um dos países.** No caso específico da tributação de lucros auferidos no exterior os desencontros normalmente decorrem do pagamento do imposto em momentos diferentes.*
> >
> > *(...)*
> >
> > *Note-se que este § 7º do artigo 87 da Lei 12.973/2014 não faz referência expressa ao pagamento do tributo no exterior, mas sim à tributação do lucro*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

auferido pela controlada no exterior. Assim sendo, é não só possível como também razoável compreender que este dispositivo não cuidou do descasamento entre o momento de adição no Brasil e o pagamento no exterior, mas sim do descasamento entre o momento de adição no Brasil e o período de adição do lucro no cálculo do Imposto de Renda estrangeiro.

(...)

Portanto, considerando a redação dos dispositivos citados acima, é possível concluir o seguinte:

- O requisito estabelecido pelo artigo 87, caput, da Lei 12.973 para compensação do crédito referente ao imposto estrangeiro é que o Imposto de Renda tenha sido efetivamente pago no exterior.

- Portanto, pago o imposto no exterior, ele pode ser compensado no Brasil, mesmo que o pagamento aconteça posteriormente à adição dos lucros na apuração do IRPJ e da CSLL.

*- Ao contrário da IN 208, que disciplinou a compensação quando há descasamento entre o momento da **tributação** no Brasil e aquele do **pagamento** no exterior, a Lei 12.973 cuidou do descasamento entre a **tributação** no Brasil e a **tributação** no exterior.*

- Dessa forma, o § 7º não seria sequer aplicável na situação sob exame, sendo a compensação justificada por, e fundamentada no próprio caput do artigo 87 da Lei 12.973.

(...)

*A interpretação do § 7º do artigo 87 da Lei 12.973 mais alinhada com o princípio da competência seria no sentido de que a palavra tributação mencionada em "3" acima referir-se-ia ao momento em que os lucros são tributos no Brasil, **prestigiando-se a paridade entre a adição do lucro do exterior e a dedução da despesa**"*[9]

44. Nesse mesmo sentido, Ramon Tomazela, ao afirmar que a dedução dos impostos pagos no exterior só poderá ocorrer no Brasil no período em que os lucros desta mesma entidade forem tributados no Brasil:

"na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior aquele em que tiverem sido tributados pela pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, a dedução deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação no exterior, com a observância dos limites do método da

[9] ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. 3ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2022. Pág. 324-328.

> *imputação proporcional adotado pelo Brasil, calculados em relação ao ano-calendário em que os lucros foram oferecidos a tributação no Brasil*[10]*"*
>
> 45. Ambos os autores destacam o ponto que entendo ser mais relevante à interpretação do dispositivo, que é a **necessidade de coerência entre o regime de competência e a hermenêutica da expressão "tributado".** É o que denomina Alberto Xavier de "regime reflexo"[11] da consolidação do imposto pago no exterior em relação à tributação dos lucros.
>
> 46. Ou seja, é dizer que **a dedução dos impostos recolhidos no exterior deve ser reconhecida conforme o regime de competência, assim como ocorre com a tributação do lucro correspondente, independentemente da disponibilização dos recursos para o investidor brasileiro, e ainda que o efetivo recolhimento aos cofres públicos estrangeiros se dê posteriormente**, desde que efetivamente comprovado.

Veja-se que, neste caso concreto, a fiscalização expressamente reconheceu que os recolhimentos feitos na China em 2017 se referiam à competência 2016, sendo que o único motivo de sua rejeição se deu pelo recolhimento ter sido feito apenas no ano seguinte (pgs. 25 e 26 do TVF).

Desse modo, entendo que deve ser reconhecida também a parcela de RMB 2.968.143,84 paga em maio de 2017, que, convertida em reais consubstancia a quantia de R$ 1.393.543,53 (0,4695, índice utilizado pela própria Autoridade Lançadora). Isso significa o reconhecimento integral dos valores originalmente informados pela Recorrente (R$ 18.495.475,67 = R$ 17.101.932,13 reconhecidos pela DRJ + R$ 1.393.543,53 ora reconhecidos).

Superada essa razão de glosa da compensação ora em análise, resta verificar o segundo motivo, qual seja, a extrapolação do limite de compensação.

A autoridade fiscal, em metodologia validada pela DRJ, recalculou os limites para compensação do imposto pago pela controlada chinesa no Brasil, entendendo que deveria ser considerado, antes de verificar o valor do imposto devido, o crédito presumido de 9% utilizado pela recorrente. O cálculo foi feito da seguinte forma:

> E mais, tendo em vista que, além do imposto pago no exterior, a contribuinte também realizou a dedução a título de Crédito Presumido, fez-se necessário combinar os citados dispositivos com o § 3º do art. 28 desta mesma Instrução Normativa, segundo o qual, para fins de apuração dos limites previstos nos §§ 8º a 11º do art. 30, o valor do imposto sobre a renda e adicional e da CSLL devidos no Brasil será considerado após a dedução do crédito presumido:
>
> (...)

Isso reduziu o limite de compensação de R$ 18.688.314,75 para R$ 11.960.521,46.

[10] SANTOS, Ramon Tomazela. O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei no 12.973/2014. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 194

[11] XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8. ed. Rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Pag. 467

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Recorrente alega que essa metodologia de cálculo seria inédita e não teria amparo legal, devendo atender apenas às orientações do art. 30, da INº 1.520/2014, parágrafos 5º a 8º, a seguir transcrito:

> § 5º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.
>
> § 6º A dedução de que trata o caput será efetuada pela investidora no Brasil de forma individualizada por filial, sucursal, coligada, controlada, direta ou indireta.
>
> § 7º Para efeito de dedução, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.
>
> § 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido **não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real."**

Já o parágrafo 3º do art. 28 da mesma IN, que a autoridade fiscal entendeu ser uma etapa necessária do cálculo dispõe o seguinte:

> Art. 28. Até o ano-calendário de 2022, **a controladora domiciliada no Brasil poderá deduzir crédito presumido de imposto no valor de até 9%** (nove por cento) incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades previstas no § 1º. (redação vigente na época dos fatos geradores)
>
> (...)
>
> **§ 3º Para fins de apuração dos limites previstos nos §§ 8º a 11 do art. 30, o valor do imposto sobre a renda e adicional e da CSLL devido no Brasil será considerado após a dedução do crédito previsto no caput.**

No entanto, a meu ver, está-se diante de **limitação indevida dos dispositivos legais pela Instrução Normativa.** Como longamente exposto neste voto, o tratamento dado aos lucros auferidos no exterior é disciplinado por lei, neste caso, a Lei nº 12.973/2014, que tratou do tema da seguinte forma:

> Art. 87. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> § 2º No caso de consolidação, deverá ser considerado para efeito da dedução prevista no caput o imposto sobre a renda pago pelas pessoas jurídicas cujos resultados positivos tiverem sido consolidados.
>
> (...)
>
> § 4º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o **montante do imposto sobre a renda e adicional,** devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.
>
> § 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do balanço apurado ou na data da disponibilização.
>
> § 6º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.
>
> § 7º Na hipótese de os lucros da controlada, direta ou indireta, virem a ser tributados no exterior em momento posterior àquele em que tiverem sido tributados pela controladora domiciliada no Brasil, a dedução de que trata este artigo deverá ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior, e deverá respeitar os limites previstos nos §§ 4º e 8º deste artigo.
>
> § 8º **O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL**, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.
>
> § 9º Para fins de dedução, o documento relativo ao imposto sobre a renda pago no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.
>
> § 10. Até o ano-calendário de 2022, **a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido** sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 desta Lei, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

Em termos conceituais, a lei:

- adota o método de imputação ordinária (crédito limitado ao tributo **devido** no Brasil sobre a mesma base) e

- cria um mecanismo de desoneração (crédito presumido de 9%), que é um benefício doméstico, não um crédito de tributo estrangeiro.

A razão de existência desse benefício é o fato de a tributação sobre a renda da pessoa jurídica no Brasil se submeter a uma alíquota nominal de 34%, de modo que o legislador quis neutralizar a incidência da CSLL sobre os lucros auferidos no exterior. Trata-se de uma medida de política tributária que, inclusive, possui prazo de validade. É o que se observa na exposição de motivos da MP nº 1.148/2022, que prorrogou esse prazo pela primeira vez:

> Tributam-se, assim, os ganhos auferidos pela controladora brasileira correspondentes aos resultados positivos de suas controladas no exterior no encerramento do ano-calendário. Tais valores são tributados pela controladora com base nas alíquotas ordinárias do IRPJ e da CSLL, ou seja, como regra, à alíquota global de 34% (trinta e quatro por cento). A medida busca, assim, privilegiar a neutralidade de exportação de capitais de forma a submeter à mesma carga tributária os contribuintes que investem no País ou no exterior.
>
> 4. Ocorre que, atualmente, **a alíquota nominal da tributação sobre o lucro das empresas nº Brasil encontra-se descolada daquela verificada nas demais jurisdições. Entre 2000 e 2022, houve uma redução média de 9% (nove por cento) das alíquotas nominais do IRPJ das empresas entre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE.** O Brasil não seguiu essa tendência e manteve a alíquota de tributação das empresas no mesmo patamar de 34% (trinta e quatro por cento), bem acima da média dos países da OCDE - 23,3% (vinte e três inteiros e três centésimos por cento), e do Grupo dos 20 - G20 - 26,9% (vinte e seis inteiros e nove décimos por cento). Sob a perspectiva da tributação em bases universais, a manutenção da alíquota elevada cria um fator negativo para as multinacionais brasileiras que possuem atividades produtivas no exterior e que estão sujeitas a um mercado competitivo nestas jurisdições. Em razão da regra TBU, os lucros dessas investidas, ao fim e ao cabo, acabam por serem tributados à alíquota de 34% (trinta e quatro por cento), enquanto as empresas concorrentes das multinacionais brasileiras muitas vezes se submetem à tributação nestes mercados a alíquotas reduzidas.
>
> 5. Com o objetivo de proporcionar maior competitividade às empresas multinacionais brasileiras, mas sem perder de vista a importância da existência da regra TBU, concebeu-se, nº contexto da Lei nº 12.973, de 2014, o mecanismo do crédito presumido (§ 10 do art. 87). O racional do percentual de 9% (nove por cento), ao que tudo indica, sugere uma equalização pela regra brasileira da tributação dos lucros das investidas em relação à alíquota aplicável em outros países. **Com o crédito, tais lucros deixam de ser tributados a 34% (trinta e quatro por cento) e passam a se submeter à tributação a 25% (vinte e cinco por cento), alcançando, com isso, um patamar de tributação equivalente ao aplicável nas jurisdições de investimento.** (destaques meus)

DOCUMENTO VALIDADO

A Medida Provisória em questão foi convertida na Lei nº 15.547/2023 e, atualmente, o benefício encontra-se prorrogado até 2029 pela Lei nº 15.079/2024.

Ora, não se trata de concordar com a política tributária em si, ou de interpretar os pressupostos ideológicos que permeiam este tema em todas as esferas de debate. Trata-se de cumprir a determinação positivada em lei vigente. Permitir que a Instrução Normativa inclua o crédito presumido no cálculo do limite de dedução do imposto no exterior, além de validar uma extrapolação indevida aos ditames da lei, implica anular o benefício fiscal.

Por último, ainda que assim não fosse, o próprio acórdão reconheceu um saldo de imposto pago na controlada chinesa que deve ser imputado à compensação da CSLL, por remanescer da quitação do IRPJ.

De fato, a DRJ/05, em sua decisão, reconheceu que o imposto pago e comprovado pela controlada chinesa, elegível à compensação, alcançou o montante de R$ 17.101.932,13 (após excluir o valor pago em maio de 2017). No entanto, a DRJ limitou a compensação do IRPJ ao teto máximo de R$ 11.960.521,46.

Conforme demonstrou a Recorrente, pela simples subtração, a diferença entre o imposto pago e o imposto compensado com o IRPJ resulta em um saldo remanescente de R$ 5.141.410,97 (R$ 17.101.932,13 - R$ 11.960.521,46). Este saldo é expressamente utilizável para dedução da CSLL, nos termos do Artigo 87, § 8°, da Lei nº 12.973/2014, ao prever que o saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do IRPJ poderá ser deduzido da CSLL.

Por todos os primas que se olhe, portanto, o recurso merece provimento neste ponto.

3.3 COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NO EXTERIOR POR HACEB (COLÔMBIA)

Em relação ao imposto retido na Colômbia, tem-se o mesmo problema temporal de recolhimento enfrentado com o imposto pago na China, de modo que se aplicam os mesmos fundamentos narrados acima, que levariam ao provimento do recurso.

Porém aqui a glosa também se deu em razão de ter sido ultrapassado o limite passível de compensação, motivo esse que não foi objeto de questionamento pela Contribuinte. Sendo assim, prevalece o que restou consignado no acórdão recorrido:

> Quanto à glosa da dedução de IRPJ pago no exterior, relativa ao período base encerrado em 31/12/2016, no valor de R$ 339.723,82, correspondente à parcela do valor deduzido a este título na apuração estimativa de IRP.1 de dezembro de 2016, no montante de R$ 1.009.849,42, que excedeu ao limite de dedução de R$ 670.12,60, que compôs o valor deduzido a título imposto de renda mensal pago por estimativas na apuração anual do imposto, a impugnante alegou que a glosa está fundamentada em orientação constante no “Manual de Orientação do

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Leiaute da ECF", anexo ao Ato Declaratório - ADE Cofis nº 30/2017, que estabelece restrições não previstas na legislação de regência.
>
> A impugnante faz referência ao trecho do manual abaixo reproduzido, questionando mais especificamente o fato da autoridade fiscal ter apontado que duas retenções de imposto no exterior, realizadas pela fonte pagadora HACEB (Colômbia), nos valores de R$ 83.057,06 e R$ 86.251,84, não seriam dedutíveis no período autuado, por terem ocorrido após 31 de março de 2016.
>
> "a pessoa jurídica que apurou o imposto de renda com base no lucro real anual pode deduzir o imposto pago, no exterior, após 31 de janeiro até 31 de março, no ajuste anual."
>
> Contudo, **cabe observar que a glosa em questão, no valor de R$ 339.723,82, está fundamenta na dedução de imposto pago no exterior ter sido em valor superior à parcela do imposto correspondente aos rendimentos auferidos pela fiscalizada no exterior**, conforme demonstrativo fiscal (destaques meus).
>
> (...)
>
> Desta forma, é procedente a glosa da parcela do imposto compensado acima deste limite, no valor de R$ 339.723,82.

3.4 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO

Entendo que assiste razão ao Recorrente e que a decisão recorrida apenas não lhe deu razão porque a DRJ está vinculada ao entendimento do órgão a que está subordinada.

Já as decisões do CARF não estão subordinadas às orientações contidas em instruções normativas da Receita Federal. Nessa linha, a jurisprudência do Conselho tem reconhecido que, nos casos em que se aplicam simultaneamente a multa isolada e a multa de ofício, deve prevalecer apenas esta última, em aplicação do princípio da consunção, consolidado na Súmula CARF nº 105.

A lógica é a de que não se pode punir duplamente a mesma conduta. A multa de ofício, que incide sobre o não pagamento do tributo no ajuste anual, absorve a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, de modo a evitar o bis in idem sancionatório. Nessa perspectiva, a conduta-meio (não recolher as estimativas) é absorvida pela conduta-fim (não pagar o tributo ao final do exercício).

Esse entendimento já foi reiterado em diversos precedentes, como no Acórdão nº 1401-003.058, em que se afirmou a possibilidade de aplicação do princípio da consunção para excluir a multa isolada quando já existente multa de ofício em valor igual ou superior. Outras decisões, a exemplo do Acórdão nº 1201-000.235, destacam a similitude entre as sanções tributárias e o regime das sanções penais, em que a consunção impede a aplicação simultânea de duas penalidades de mesma natureza e finalidade.

Mais recentemente, o Acórdão nº 9101-005.080, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, reafirmou esse entendimento, frisando que não se trata de negar a coexistência legal das multas, mas sim de impedir sua cumulação prática quando ambas recaem sobre a mesma situação fática e o mesmo prejuízo ao Erário. Foi exatamente essa a compreensão consolidada pela Súmula CARF nº 105, cujo teor estabelece que não se pode exigir a multa isolada de estimativas quando já lançada a multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual.

Cabe ressaltar que, conforme já debatido por diversas vezes nesta Turma, apesar de a Súmula ser anterior à modificação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 – mencionada pela decisão recorrida – tratou-se de mera mudança de texto, não de norma.

No presente caso, verifica-se que a multa de ofício supera o valor da multa isolada, razão pela qual esta última deve ser afastada, por ter sido absorvida pela penalidade mais gravosa.

Esse entendimento foi corroborado pelo STF em recente julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 487, em que foi fixada a seguinte tese:

> 1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.
>
> 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.
>
> 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, **deve ser observado o princípio da consunção**, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.
>
> 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras

Logo, o STF corroborou a tese ora proposta. O julgamento foi realizado no dia 17/12/2025, tendo a ata sido publicada em 07/01/2026, estando pendente a publicação do acórdão proferido naquela ocasião. Nesse sentido, entendo ser aplicável o art. 100, do RICARF (Portaria MF nº 1634/2023), segundo o qual o julgamento neste Conselho deve ser sobrestado até o trânsito em julgado do acórdão de Repercussão Geral em questão, nos seguintes termos:

> Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, **contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em**

DOCUMENTO VALIDADO

> **que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal** e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Pelo fato de o acórdão do STF ainda não ter sido publicado, suscita-se a dúvida quanto à aplicação do referido artigo 100 do RICARF, o que foi objeto de intensos debates quando da sessão de julgamento. Na ocasião, eu e os Conselheiros Lucas Issa Halah e Renato Rodrigues Gomes encampamos a tese de que o termo "proferido" utilizado pelo RICARF remete à data em que o julgamento ocorreu, finalizou, não sendo necessário aguardar a publicação do acórdão do STF para promover o sobrestamento dos processos que tratam sobre o tema afetado por aquela decisão.

Conforme muito bem argumentou o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, a existência jurídica do acórdão não depende de sua circulação oficial. Ela se consolida no momento em que o colegiado encerra a deliberação e anuncia, em sessão, o resultado do julgamento. É ali que o ato decisório se perfaz e, portanto, o acórdão é proferido.

A publicação é etapa posterior e cumpre finalidade diversa. Serve para tornar o teor do julgado público e para inaugurar a contagem dos prazos recursais. Não é, contudo, elemento constitutivo da decisão, nem requisito para que ela exista no mundo jurídico.

Essa separação entre existência e publicidade revela-se com nitidez no regime da repercussão geral perante o Supremo Tribunal Federal. Nessa sistemática, o processo concreto não se esgota em si mesmo; ele opera como instrumento para a definição de uma tese jurídica formulada em abstrato, destinada a orientar casos futuros e dotada de eficácia vinculante.

Quando o resultado do julgamento é proclamado sob a sistemática da repercussão geral, a tese já está normativamente estabelecida. A posterior publicação do acórdão não é condição para sua formação nem para a produção de seus efeitos, limitando-se a formalizar sua divulgação oficial. Tanto é assim que não é incomum haver modulação dos efeitos tendo a data do julgamento como marco temporal para se resguardarem Contribuintes que tenham tomado suas decisões gerenciais com base no entendimento reformado pela Corte, por exemplo.

É nesse contexto que se compreende o comando do art. 100 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O dispositivo exige que haja acórdão de mérito "proferido", e não publicado, justamente para assegurar a harmonia do sistema e evitar que a instância administrativa prossiga no exame de matéria já definida, em tese, pelo STF.

Portanto, para os fins do art. 100 do RICARF, basta que o julgamento tenha sido encerrado e o resultado anunciado em sessão, de forma que proponho o sobrestamento do feito até o trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF no Tema nº 487 de Repercussão Geral.

DOCUMENTO VALIDADO

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário, voto por sobrestar o julgamento até o trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF no Tema de Repercussão Geral nº 487.

Caso reste superada a proposta de sobrestamento, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

a) Afastar as adições à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2016 dos lucros auferidos pelas controladas domiciliadas na Argentina, por entender que, na essência, o lucro adicionado é da controlada, de modo que a tributação ofende o artigo 7º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda firmado com a Argentina;

b) Julgar prejudicada a análise específica da alegação de duplicidade de tributação dos lucros da WHP Puntana, em razão da exclusão integral das exigências relativas aos lucros das controladas argentinas. Caso o colegiado negue provimento ao item "a", voto por converter o julgamento em diligência para apurar a alegada duplicidade;

c) Afastar a glosa do imposto relativo à controlada chinesa fundada exclusivamente na data de pagamento no exterior, reconhecendo a possibilidade de dedução no Brasil do imposto pago pela controlada relativo ao lucro de 2016, ainda que o respectivo recolhimento tenha ocorrido em 2017, por inaplicabilidade da limitação temporal extraída do ADE Cofis nº 30/2017 ao comando do art. 87 da Lei nº 12.973/2014;

d) Reconhecer como dedutível, a título de imposto pago no exterior para fins de IRPJ, o montante limitado ao valor de IRPJ devido no Brasil sobre os lucros da controlada, nos termos do art. 87, da Lei nº 12.973/2014 e dos arts. 25 e 30 da IN RFB nº 1.520/2014, sem considerar o crédito presumido de 9% concedido pelo § 10 art. 87, da Lei nº 12.973/2014, afastando a aplicação do parágrafo 3º do art. 28 IN nº 1.520/2014;

e) Reconhecer o direito da Contribuinte de aproveitar, na CSLL, o saldo remanescente do imposto de renda pago no exterior pela Gingdao Eecon (China) não utilizado no IRPJ, observado o limite da CSLL incidente sobre a mesma base positiva, afastando, portanto, a glosa correspondente da CSLL.

f) Afastar a multa isolada de 50% exigida sobre a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, em razão de consunção pela multa de ofício de 75% incidente sobre o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado

O colegiado acompanhou o voto da Ilustre Relatora em expressiva parcela, no qual foram apreciadas de forma profunda as muitas questões apresentadas ao colegiado por meio do recurso voluntário em análise. Todavia, o entendimento que prevaleceu na turma, por voto qualitativo, foi diferente no tocante às seguintes matérias em debate no mérito, no que toca à: a) manutenção da tributação em relação às controladas domiciliadas na Argentina; b) proposta da Relatora de conversão do julgamento em diligência; c) proposta da Relatora de sobrestar o julgamento, nos termos do art. 100, do RICARF, em razão da tese fixada pelo STF para o Tema nº 487; e d) exoneração da multa isolada sobre as estimativas pagas a menor, cabendo a este Redator, por determinação do Presidente dessa digníssima Turma, redigir o correspondente voto vencedor, que está dividido conforme as questões acima apontadas.

5 DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS DOMICILIADAS NA ARGENTINA

Ab initio, no que nos interessa, na espécie, a Recorrente não adicionou ao seu lucro líquido os lucros auferidos por parte de suas controladas domiciliadas na Argentina, ao argumento de que o art. 7º, do Tratado contra a dupla tributação firmado com o sinalado país impediria essa adição no Brasil, nos termos do art. 98, do CTN[12], onde se encontra consagrado o primado das convenções internacionais sobre a legislação doméstica em caso de divergência, prevendo que mesmo leis internas posteriores respeitem as regras pactuadas em tratado.

Ao constatar essa situação, o Fisco efetivou o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL em decorrência da adição ao lucro líquido da controladora no Brasil dos lucros auferidos pela controlada argentina, sob o argumento, ratificado pelo Aresto atacado, de que a falta de adição violou o regime de Tributação em Bases Universais (TBU) estabelecido pelo art. 77, da Lei nº

[12] Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

DOCUMENTO VALIDADO

12.973/2014. Nesse racional, sustentou que não há qualquer conflito com o apontado tratado, uma vez que a mencionada norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro (sócio), e não sobre o lucro da sociedade estrangeira.

A digníssima Relatora encampou a tese da Defesa e complementou (...) *que os lançamentos em discussão neste processo referem-se a lucros de controladas localizadas em países com os quais o Brasil possui tratado para evitar bitributação e esses tratados foram invocados pela Contribuinte para fundamentar seu não reconhecimento no Brasil*. (...) *Assim, com base em toda a premissa desenvolvida nos capítulos anteriores,* ***entendo que esta parte das infrações deve ser cancelada, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL****, nos termos do art. 11, da Lei nº 13.202/15*[13]. ***(g.n.)***

Com todas as vênias, ouso discordar da nobre Relatora. Vejamos.

Inicialmente, em que pese divergir dos entendimentos da respeitável Relatora, não posso me furtar de tecer merecidos elogios ao brilhante voto, apesar de ter manifestado em plenário, visto que demonstrou com venerável profundidade e imparcialidade as premissas que ladeiam o tema, o que lhe é peculiar.

Destarte, diante dessa vistosa obra, nas próximas linhas nos limitaremos a expor os fundamentos da corrente vencedora, ou seja, o porquê, no caso de lucros apurados por controladas no exterior, da não concordância que o art. 7º da convenção modelo da OCDE consiste em uma norma de bloqueio à tributação do IRPJ e CSLL.

Nesse diapasão, em prol de demonstrar a acepção predominante no colegiado, dado à costumeira lucidez, completude e didática, socorro-me do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, redator do voto vencedor lavrado no Acórdão nº 1101-001.839, sessão de 25 de setembro de 2025, adotando como meus os fundamentos ali expostos:

> *2. Como bem pontuou o Relator, o cerne da questão é, portanto, se os tratados para evitar a dupla tributação impedem a aplicação das regras brasileiras de tributação em bases universais estabelecidas pela Lei n. 12.973/2014.*
>
> *3. Destacou ainda, com razão, que o "conflito entre tratados e as regras de tributação em Bases Universais (TBU) é conhecida e bastante difundida, não havendo posicionamento definitivo sobre o tema". Todavia, inclinou-se na linha daqueles que "entendem que as regras brasileiras aplicáveis às pessoas jurídicas não possuem caráter antielisivo e, portanto, não estariam excetuadas as previsões constantes em tratados".*
>
> *4. Assentou ainda, dentre outros fundamentos, que:*

[13] Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.
Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.

DOCUMENTO VALIDADO

> *Apesar da redação utilizada, não houve qualquer alteração na materialidade do fato econômico submetido à tributação pelo IRPJ e pela CSL no regime de tributação em bases universais instituído pela Lei n. 12973.*
>
> *Nesse sentido, Alberto Xavier afirmou que "A expressão utilizada na nova lei – 'parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos´ – é um mero eufemismo que nada mais significa que o objeto da tributação continua a ser (como no passado) os lucros das sociedades estrangeiras." (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 448).*
>
> *[...] apesar de a lei utilizar a expressão "a parcela do ajuste do valor do investimento (...) equivalente aos lucros", o substrato econômico submetido à incidência do IRPJ e da CSL no Brasil continua sendo o lucro apurado pela sociedade controlada no exterior, ao contrário do que consignou a fiscalização ao tecer comentários sobre a legislação.*

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

6. 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[14]. "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[15]".

7. 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.

8. Como observa o Ministro Gilmar Mendes[16], 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:*

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

[15] 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.

[16] Voto vista do Ministro Gilmar Mendes no RE 870214, de 04/10/2024.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *(...)§ 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)*

9. 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****.*

10. 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.

11. 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.

12. Na visão de Marco Aurélio Greco[17], 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 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".

13. Posicionamento semelhante é compartilhado por André Martins Andrade[18] . Para este autor "a sistemática brasileira, por conseguinte, constitui-se em exemplo de legislação que levou às últimas consequências o princípio da

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

[18] 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.

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".

14. 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)*

15. 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;*
>
> *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;*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *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)*

16. 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*[19]*". (Grifo nosso)*

17. 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)*

18. 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.

19. Afinal, conforme salienta Marciano Godoi[20] *, "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 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*

[19] 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.

[20] 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.

aquele que parte da apuração do lucro líquido do período apurado com observância das leis comerciais".

20. 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".

21. Conforme afirma André Martins de Andrade[21], "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".

22. 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)*

23. 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[22] ". Eis a essência da tributação em bases universais.

24. 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).*

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

[22] 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

Original

> ***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 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)*

25. 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)*

26. 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

DOCUMENTO VALIDADO

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.

27. 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 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.

28. 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.

29. Nessa mesma trilha, Marco Aurélio Greco[23] 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".

30. 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.***

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *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)*

31. Na mesma linha, Marciano Godoi[24] 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".

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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*

[24] 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.

> *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.*

36. 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.

37. Nesse mesmo sentido, segundo Marco Aurélio Greco[25] , "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".

38. 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):*

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *" 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)*

39. 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:*

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)

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

41. Segundo Alberto Xavier[26], "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.***

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

42. 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)*

43. 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 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.

44. 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.

45. 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).*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *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 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)*

46. 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[27] :

*[...] **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***

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

DOCUMENTO VALIDADO

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)*

47. 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 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)*

48. 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.***

49. 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***

DOCUMENTO VALIDADO

> ***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)*

50. Heleno Torres[28] 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".

51. 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.

52. 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*

[28] 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.

> *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)*

53. O colegiado, por voto de qualidade, 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.

Em suma, embora ter restado inconteste, em ambos os votos – vencedor e vencido - que a jurisprudência sobre o tema não é unânime e reflete manifestações que corroboram ambas as teses expostas, a maioria qualificada desta iminente Turma alinhou-se ao pensamento daqueles que defendem que há plena 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 disciplinada na Lei nº 12.973/2014.

Por todo o exposto, **oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para manter a tributação em relação aos lucros auferidos pelas controladas domiciliadas na Argentina**.

5.1 DA PROPOSTA DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Na espécie, a Recorrente asseverou que, ao lançar IRPJ e CSLL sobre os lucros das investidas na Argentina, o Fisco considerou em duplicidade os resultados da WHP PUNTANA, que é controlada de LAWSA e WHP AR, também adicionadas na apuração do lucro tributado. Isso, porque os lucros da WHP PUNTANA já estariam englobados nos lucros de suas controladoras argentinas, de modo que não poderiam ser novamente imputados de maneira individualizada.

O Aresto atacado rechaçou tal alegação de duplicidade pelas seguintes motivações:

a) a Contribuinte não optara pela consolidação dos resultados de suas investidas no exterior; e

b) não comprovara que os resultados da LAWSA e da WHP ARG já englobavam o resultado da WHP PUNTANA.

DOCUMENTO VALIDADO

Nessa toada, considerando que prevaleceu neste colegiado o entendimento em favor da manutenção da tributação em relação aos lucros auferidos pelas controladas domiciliadas na Argentina, a nobre Relatora, malgrado tenha reconhecido a ausência de provas sinaladas pelo acórdão guerreado, entendeu que a documentação contida nos autos possibilitaria chegar à dedução de que a Recorrente teria razão em suas alegações. Com base nessa inferência, de ofício, propôs a conversão do julgamento em diligência.

Consoante ressaltamos, por maioria qualificada, o colegiado pugnou no sentido de que, nesta matéria, não caberia qualquer reforma na decisão de primeira instância, visto que além de restar hialina a ausência de opção, por parte da WHIRLPOOL, pela consolidação dos resultados de suas investidas no exterior; e não demonstrou, tampouco comprovou, em ambas as instâncias recursais, que os lucros da WHP Puntana estavam abrangidos pelos lucros da LAWSA e da WHP ARG.

Pelo exposto, **voto no sentido de que seja rejeitada a proposta da Relatora de conversão do julgamento em diligência**.

6 DOS PLEITOS SUBSIDIÁRIOS

6.1 DO SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO

6.1.1 DA INTRODUÇÃO

Emerge dos autos a controvérsia, suscitada de ofício pela Relatora, acerca da necessidade de sobrestamento do presente feito, em virtude do julgamento de mérito do Tema 487 de Repercussão Geral pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal[29]. Sustenta a digníssima

[29] "1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras", vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes.

Por fim, por maioria, modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação: (i) as ações judiciais e os processos

DOCUMENTO VALIDADO

Original

signatária do voto vencido a imperatividade da suspensão processual, ao passo que o colegiado, por voto de qualidade, pugnou pelo prosseguimento do julgamento.

Em que pese o esforço argumentativo da combativa defesa, a seguir demonstraremos que, em decorrência do estágio processual em que se encontra o referido paradigma vinculante – com ata de julgamento publicada, porém sem a publicação do respectivo acórdão e, por conseguinte, sem o trânsito em julgado – não constitui óbice ao julgamento de mérito deste processo administrativo fiscal.

Explicando melhor, não merece prosperar a tese vencida de sobrestamento obrigatório, porquanto os dispositivos regimentais e a sistemática processual vigente não conferem amparo à pretensão. Dito isto, passa-se à análise pormenorizada dos fundamentos.

6.1.2 Da Correta Interpretação do Art. 100, do RICARF e a Impossibilidade de Sobrestamento do Julgamento

Nessa toada, no que diz respeito à tese de subsunção ao art. 100, do RICARF[30], a interpretação proposta pela Relatora, data máxima vênia, não encontra guarida no ordenamento jurídico pátrio quando analisada de forma sistemática. A saber.

A exegese da expressão **"acórdão de mérito (...) proferido"** é o cerne da controvérsia. Logo, sustentar que o ato de **"proferir"** se consuma na sessão de julgamento, independentemente da publicação, é adotar uma interpretação literal e isolada que se dissocia da teleologia da norma e da própria teoria geral do processo.

Inquestionavelmente, a estrutura do artigo revela uma clara **gradação**: **a mera afetação**, ato já público, não autoriza a suspensão; a **obrigatoriedade do sobrestamento**, por sua vez, exige um ato de maior densidade e segurança jurídica, que, por óbvio, não pode ser a simples proclamação de um resultado, sem olvidar que concomitantemente a decisão **deve declarar tal norma inconstitucional**.

---

administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes.

Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025.

[30] Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos **não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF**, contudo o **sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional** ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.
Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Para a correta elucidação da contenda, é imperioso recorrer, em caráter subsidiário, aos ensinamentos do Código de Processo Civil (art. 15 do CPC[31]), que estrutura a sistemática dos precedentes vinculantes e oferece as balizas hermenêuticas para a compreensão dos efeitos dos atos judiciais.

Inicialmente, é mister destacar a distinção doutrinária fundamental entre os **planos da existência, validade e eficácia** dos atos jurídicos processuais. A prolação do julgamento em sessão, com a coleta de votos e a proclamação do resultado, marca o nascimento do ato decisório no **plano da existência**. Todavia, sua aptidão para irradiar efeitos para além do processo em que foi pronunciado, notadamente o efeito vinculante que impõe o sobrestamento de milhares de outros feitos, insere-se no **plano da eficácia externa**, a qual é inequivocamente deflagrada pela **publicação do acórdão**.

Nesse diapasão, o Código de Processo Civil é pródigo em dispositivos que atrelam a produção de efeitos do acórdão à sua publicação. O art. 944 do CPC[32], dispõe que o acórdão será publicado no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da sessão de julgamento.

Nessa linha intelectiva, a sinalada norma evidencia que **a sessão e a publicação** são atos distintos e cronologicamente separados, sendo a publicação o ato que formaliza e exterioriza o conteúdo da decisão. Antes da publicação, o que se tem é um **ato existente, porém juridicamente latente em seus efeitos externos**.

Em termos mais claros, é a **publicação que confere certeza sobre o teor da decisão**, permitindo não apenas a contagem de prazos recursais (art. 1.003 do CPC[33]), mas, principalmente, repiso, a **análise de sua *ratio decidendi* e de seus fundamentos determinantes**.

---

[31] Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

[32] Art. 944. Não publicado o acórdão no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da sessão de julgamento, as notas taquigráficas o substituirão, para todos os fins legais, independentemente de revisão.

[33] Art. 1.003. O prazo para interposição de recurso conta-se da data em que os advogados, a sociedade de advogados, a Advocacia Pública, a Defensoria Pública ou o Ministério Público são intimados da decisão.
§ 1º Os sujeitos previstos no caput considerar-se-ão intimados em audiência quando nesta for proferida a decisão.
§ 2º Aplica-se o disposto no art. 231 , incisos I a VI, ao prazo de interposição de recurso pelo réu contra decisão proferida anteriormente à citação.
§ 3º No prazo para interposição de recurso, a petição será protocolada em cartório ou conforme as normas de organização judiciária, ressalvado o disposto em regra especial.
§ 4º Para aferição da tempestividade do recurso remetido pelo correio, será considerada como data de interposição a data de postagem.
§ 5º Excetuados os embargos de declaração, o prazo para interpor os recursos e para responder-lhes é de 15 (quinze) dias.
§ 6º O recorrente comprovará a ocorrência de feriado local no ato de interposição do recurso, e, se não o fizer, o tribunal determinará a correção do vício formal, ou poderá desconsiderá-lo caso a informação já conste do processo eletrônico. (Redação dada pela Lei nº 14.939, de 2024)

DOCUMENTO VALIDADO

Nessa quadra, a **sistemática de precedentes obrigatórios**, inaugurada pelos arts. 926 e 927 do CPC[34], visa garantir a "*estabilidade, a integridade e a coerência da jurisprudência*". Tal desiderato seria frontalmente violado **se os órgãos julgadores administrativos fossem compelidos a sobrestar seus feitos com base em uma mera ata de julgamento**.

A aplicação de um precedente não é um ato mecânico de verificação de um resultado, mas, seguramente, um **exercício intelectual complexo** que exige a análise pormenorizada do acórdão paradigma para a realização do cotejo analítico, a verificação de eventuais distinções (*distinguishing*) ou da necessidade de superação (*overruling*). **Nessa cognição, como poderia este Colegiado realizar tal análise sem acesso ao inteiro teor dos votos, aos debates travados e à redação final da tese, que somente se materializam no acórdão publicado???**

É axiomático que a hipótese *sub examine* é emblemática. O Tema 487 trata de matéria complexa, envolvendo limites percentuais para multas tributárias, a observância do princípio da consunção e a modulação de efeitos. Assim, a aplicação de tal precedente, sem o conhecimento integral de seus fundamentos, seria um ato temerário, um verdadeiro "salto no escuro" que, ao invés de promover a segurança jurídica, a comprometeria gravemente. A redação final do acórdão, como dito, pode conter esclarecimentos, delimitações e nuances imprescindíveis para a correta aplicação do entendimento, que não constam e nem poderiam constar da sintética ata de julgamento.

---

[34] Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.
§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.
§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.
Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:
I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
II - os enunciados de súmula vinculante;
III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.
§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.
§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.
§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.
§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.
§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

DOCUMENTO VALIDADO

Desse modo, a interpretação sistemática e teleológica do art. 100 do RICARF, iluminada pelos princípios e regras do Código de Processo Civil, conduz à inarredável conclusão de que a expressão **"acórdão (...) proferido"**, para fins de deflagrar o sobrestamento obrigatório, deve ser compreendida como **acórdão publicado**. Esta é a única exegese que se harmoniza com o **princípio da publicidade** (art. 93, IX, CF[35]), com o **devido processo legal** e, sobretudo, com a **segurança jurídica** que deve nortear a aplicação de precedentes vinculantes.

Para arrematar, por tudo quanto exposto, não havendo, no presente momento processual, a publicação do acórdão de mérito do Tema 487 de Repercussão Geral, **não se encontra preenchido o requisito indispensável para a incidência da norma de sobrestamento obrigatório** prevista no art. 100, do RICARF.

Ex positis, **oriento meu voto no sentido de rejeitar o pedido de sobrestamento do julgamento do presente processo, determinando seu regular prosseguimento para análise do mérito**.

6.2 DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No presente processo, a Autoridade Fiscal imputou multa isolada, no percentual de 50%, em razão de ter constatado insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, relativa ao ano-calendário de 2016. A referida exigência teria se amparado na disposição do art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007).

A digníssima Relatora afastou a exigência calcada na tese de que como, na espécie, houve a imposição da multa de ofício sobre a o tributo devido e não recolhido, apurado ao final do ano-calendário – conduta-fim -, esta absorveu a multa isolada em comento imposta – conduta-meio - como consequência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela Súmula Carf nº 105.

Conforme salientamos, por voto de qualidade, este colegiado manteve as exigências em questão, relacionadas às glosas de despesas mantidas. Senão Vejamos.

A priori, é mister destacar que, originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei n° 9.430, de 1996, que no seu art. 44, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devidas, mas não recolhidas, *verbis*:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

[35] Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:
(...)
IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

DOCUMENTO VALIDADO

> *I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
>
> *II - … § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*
>
> *I - ...*
>
> ***IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (g.n)***

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, notadamente o seu art. 14, deu nova redação à referida Lei n° 9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), sendo este último o percentual utilizado no ora contestado lançamento, como segue:

> *Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:*
>
> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> ***II – de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:***
>
> *a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*
>
> ***b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.***
>
> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.* ***(g.n)***

Neste ponto, é de relevo destacar que a novel positivação representou um divisor de águas no que concerne a devida interpretação da aplicação do dispositivo, cuja jurisprudência administrativa levou à edição da Súmula n° 105 do CARF, *ipsis verbis*:

DOCUMENTO VALIDADO

> *"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."*

Do referido epítome, inclusive por destacar no seu teor a referência ao dispositivo antes da alteração aventada, resta manifesto que, até o mês de novembro de 2006, antes, portanto, de entrar em vigor a alteração reproduzida, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Já em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal a partir do mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei n° 9.430/96 (redação dada pela Lei n° 11.488, de 2007), não se aplicando, por conseguinte, a Súmula CARF nº 105.

Nesta perspectiva, **não assiste razão a Relatora quando alega que não se pode exigir uma multa isolada cumulada com a multa de ofício, em razão do princípio da consunção**, visto que a sanção determinada pelo sistema é notória: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal – **sem excluir qualquer mês do ano-calendário** -, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Assim, diferente do que sustenta a Defesa, a inovação legislativa, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2006 (conforme verificado no caso em tela), afastou qualquer incerteza atinente a possibilidade de aplicação concorrente das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que justificam a exigência das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em virtude da ausência de pagamento da estimativa são díspares, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei n°. 9.430, de 1996.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. Além disso, não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

DOCUMENTO VALIDADO

Nota-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, versam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na materialidade e temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n° 9.430, de 1996, aplica-se sobre o tributo não pago ou parcialmente pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, cujo fato gerador completa-se ao final do trimestre ou do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado, e é imputada sobre a estimativa não recolhida ou parcialmente recolhida, apurada conforme balanço/balancetes de suspensão elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra "b", do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas. A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (*"Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença **de tributo ou contribuição**..."*), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o caput não mais faz referência à diferença de tributo ("Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas..."), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

DOCUMENTO VALIDADO

Ademais, é importante reprisar que as decisões do STJ, STF e da Câmara Superior deste Tribunal colacionadas pela Defesa não detêm força para nos vincular.

De outro giro, o entendimento aqui externado encontra amparo tanto na Câmara Baixa, como na Alta deste Tribunal, consoante ementas exemplificativas:

> *MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.*
>
> *A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.*
>
> *No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 1301-006.749 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/02/24)*
>
> *MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.*
>
> *A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.*
>
> *No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 9101-002.438 – 1ª Turma – Sessão de 20/09/16)*
>
> *MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.*
>
> *Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.*

DOCUMENTO VALIDADO

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (AC nº 9101-002.598 – 1ª Turma – Sessão de 10/05/18)

Por derradeiro, e em especial em relação à **suposta aplicação do princípio da consunção**, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate, com o qual pactuo e adoto:

"Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados CONSUNTOS, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado CONSUNTIVO, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE .

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe CRIME PROGRESSIVO quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um MINUS em direção a um PLUS . (destaques acrescidos).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.*
>
> *Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.*
>
> *Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.*
>
> *Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.*
>
> *Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo."*

Por todo o exposto, **oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, relativa ao ano-calendário de 2016**.

7 DO DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário nas matérias abaixo relacionadas para:

a) Manter a tributação em relação aos lucros auferidos pelas controladas domiciliadas na Argentina;

b) Rejeitar a proposta da Relatora para conversão do julgamento em diligência;

c) Rejeitar a proposta da Relatora para sobrestar o julgamento, nos termos do art. 100 do RICARF; e

d) Manter as exigências relativas à imputação da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, relacionadas às glosas de despesas mantidas.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho

DOCUMENTO VALIDADO