



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720017/2022-15
ACÓRDÃO	1101-001.401 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2017

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 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.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS – TBU. CONSOLIDAÇÃO “HORIZONTAL”. ARTIGO 78 DA LEI 12.973/2014. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À RETIFICAÇÃO DOS CAMPOS RELATIVOS À CONSOLIDAÇÃO NA ECF. LANÇAMENTO QUE DESCONSIDERA AS RETIFICAÇÕES EFETUADAS NA ECF ANTERIORMENTE AO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. PREMISSA QUE MACULA IRREPARAVELMENTE TODO O RESTANTE DA APURAÇÃO FEITA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O §6º do artigo 78 não pode ser interpretado no sentido de o caráter “irretratável” da consolidação horizontal impedir em absoluto a retificação da ECF.

O sentido da norma, que não regula diretamente as obrigações acessórias, é de afirmar que as consequências da opção pela consolidação – inclusive para anos-calendário posteriores – são irreversíveis, mas não que a ECF não pode ser retificada para correção das informações nela contidas.

A declaração retificadora tem “a mesma natureza da declaração originariamente apresentada”, nos termos do art. 18 da Medida Provisória 2.189-49, como reconhecido pelo STJ no REsp 1.798.667/PB. A Instrução Normativa 1.422/2013, vigente à época dos fatos, além de reconhecer que a “ECF retificadora terá a mesma natureza da ECF retificada, substituindo-a integralmente para todos os fins e direitos” (art. 6º, § 1º), não estabeleceu limitação à retificação no que tange ao bloco X, que trata da apuração dos lucros no exterior. A IN 1.520/2014 – que regula expressamente a matéria dos lucros no exterior - contém proibição de retificação da ECF tão somente no que tange ao Demonstrativo de Consolidação das controladas para as coligadas e o regime de competência, tema que é objeto de outro dispositivo legal da Lei 12.973/2014.

Não só não há vedação expressa à retificação da ECF, ou especificamente do Demonstrativo de Consolidação, seja a nível legal ou regulamentar, como a legislação federal expressamente reconhece que a ECF retificadora substitui integralmente a ECF originalmente entregue.

A interpretação de restringir absolutamente a retificação da ECF resulta em uma interpretação do dispositivo legal que privilegiaria a manutenção de uma informação incorreta em ECF, em clara afronta ao que constitui a utilidade e interesse do dever instrumental: a prestação de informações corretas ao Fisco.

Não pode o lançamento tributário desconsiderar as retificações realizadas na ECF anteriormente ao início do procedimento fiscal, vício que macula toda a apuração da matéria tributável.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS – TBU. CONSOLIDAÇÃO “HORIZONTAL”. PREENCHIMENTO DA ECF. DEMONSTRATIVO DE CONSOLIDAÇÃO. NECESSIDADE.

Embora seja a ECF passível de retificação para alteração de informações relativas à consolidação horizontal prevista no art. 78 da Lei 12.973/2014, a opção pela consolidação apenas se perfectibiliza com a opção SIM no campo IND_CONSOL do Registro X340 em conjunto com a informação do resultado da investida no Registro X353 – Demonstrativo de Consolidação.

Apenas com o preenchimento de ambos é que a consolidação horizontal é efetivamente realizada, uma vez que a soma algébrica que a constitui necessita (a) da opção do contribuinte, no Registro X340, e (b) da existência de um valor numérico do resultado da investida a ser consolidada, informado no Registro X353. Na ausência de um resultado da investida, em número, a ser consolidado, a consideração da investida na consolidação horizontal é inviável.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS – TBU. CONSOLIDAÇÃO “HORIZONTAL”. RENDA ATIVA E PASSIVA. ARTIGO 84 DA LEI 12.973/2014. EQUIPARAÇÃO POR ANALOGIA DE VARIAÇÃO CAMBIAL A RECEITA DE JUROS. IMPOSSIBILIDADE.

O raciocínio que fundamenta o lançamento é de que a variação cambial ativa é “análoga” a receita de juros, em expressa e declarada analogia, que resulta na exigência de tributo não previsto em lei, o que é vedado pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO NO EXTERIOR. LEI 12.973/2014. DEDUÇÃO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. REQUISITO TEMPORAL.

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 com observância dos requisitos formais.

Deduz-se o tributo pago no exterior no mesmo balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação do lucro disponibilizado pela

controlada, ou em ano-calendário posterior, a teor do art. 87, § 7o, da Lei n. 12.973/2014 e o art. 14, § 13, da IN SRF n. 213, de 2002.

É indevida a glosa de valores efetivamente pagos a título de imposto no exterior, devidamente comprovados, sob o fundamento de que seu recolhimento ao erário estrangeiro se deu posteriormente ao encerramento do ano-calendário em que submetido à tributação o lucro da controlada.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2017

MULTA POR INCORREÇÃO, OMISSÃO OU INEXATIDÃO. ECF. ARTIGO 8º-A DO DECRETO-LEI 1.598/1977. ERRO DE CAPITULAÇÃO LEGAL.

De acordo com a literalidade do texto legal, a multa do art. 8ºA do Decreto-Lei n. 1.598/1977, tem por tipo “apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões” no “livro de que trata o art. 8º, I,” isto é, o “livro de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital”.

Apesar do que pretende dar a entender a Instrução Normativa 1.700/2017, o “livro de apuração do lucro real” não é toda a ECF, mas apenas o LALUR (Bloco M: Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs) e registros M300: Demonstração do Lucro Real e M350: Demonstração da Base de Cálculo da CSLL.), de acordo com o próprio “Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF - Ano-calendário 2018 e situações especiais do ano-calendário 2019 - Anexo ao ADE Cofis nº 9/2019”.

Portanto, apenas uma incorreção, omissão ou inexatidão no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, isto é, Bloco M da ECF, é que pode ensejar a aplicação da penalidade. Incorreções relativas a outras partes da ECF não se enquadram, portanto, no tipo penal descrito no art. 8º-A do Decreto-lei 1.598/1977.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) **por unanimidade de votos**, em afastar as preliminares; no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para: a) afastar parcialmente o lançamento quanto ao item Lucros no Exterior (item 4.1

do TVF), mantidas as parcelas relativas às empresas H2 Olmos S.A. e Odebrecht Perú Operaciones y Servicios; **b) afastar à multa por informação incorreta (item 4.3 do TVF);** c) afastar o lançamento em relação à compensação indevida de imposto pago no exterior (item 4.4 do TVF); ii) por voto de qualidade, em manter a tributação em relação à controlada Odebrecht International Part S.A.R.L (Luxemburgo) (item 4.1.1 do TVF), vencidos os Conselheiros Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho (Relator), Jeferson Teodorovicz, e Rycardo Henrique Magalhães Oliveira, que davam provimento ao recurso voluntário para afastar o lançamento no item 4.1.1. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 8077-8209) interposto contra acórdão da 4ª Turma da DRJ06 (e-fls. 8015-8061) que julgou procedente em parte impugnação (e-fls. 7812-7923) apresentada contra autos de infração de IRPJ, CSLL e multa regulamentar (e-fls. 7772-7795) lançados contra a Recorrente, com os seguintes objetos:

Auto de Infração IRPJ (e-fls. 7772-7779):

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Auto de Infração CSLL (e-fls. 7780-7785)

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL INFRAÇÃO: LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO

EXTERIOR Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Auto de Infração CSLL (e-fls. 7786-7791)

GLOSAS INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE CSLL O contribuinte reduziu indevidamente a CSLL devida, por meio da dedução de valores de imposto de renda pago no exterior, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Auto de Infração Multa Regulamentar (e-fls. 7792-7795):

LUCRO REAL INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incorretas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

O Termo de Verificação Fiscal tem os seguintes principais apontamentos:

Conforme dispõe o §6º art. do art. 78 da Lei nº 12.973/2014, a opção pela consolidação, exercida no Demonstrativo de Consolidação da ECF, é irretratável. Ressalte-se que, no presente caso, identificamos como válida a consolidação realizada pela empresa por meio da ECF originalmente transmitida em 28/03/2018, na qual foram incluídas 14 (quatorze) investidas. No entanto, verificamos que 5 (cinco) delas não cumpriram um dos requisitos para terem seus resultados consolidados (renda ativa igual ou maior que 80% da renda total), conforme será detalhado mais adiante e, por esta razão, tiveram seus resultados tratados de forma individualizada.

Assim, das 35 (trinta e cinco) investidas da fiscalizada, apenas 9 (nove) tiveram seus resultados considerados de forma consolidada. Os resultados das demais 26 (vinte e seis) investidas devem ser obrigatoriamente considerados de forma individualizada na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, obedecendo a sistemática do artigo 79 da Lei 12.973/14, que assim dispõe:

(...)

4 – Das Infrações Apuradas

4.1 – Dos Lucros Auferidos no Exterior

A seguir apresentamos a relação das 35 (trinta e cinco) investidas estrangeiras e seus respectivos resultados apurados no ano-calendário de 2017: Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda em moeda original, com base nas demonstrações financeiras apresentadas, confrontandoos com os valores declarados em ECF (Registro X351, fl.7697) e com as planilhas apresentadas à fiscalização, todos proporcionalizados conforme percentual de participação detido pela empresa em cada uma delas, e a conclusão que se chegou em análise preliminar:

(...)

Após análise preliminar de toda a documentação apresentada, conforme tabela acima, verifica-se que as seguintes empresas apuraram lucro, passível de verificação:

	NOME DA CONTROLADA	%	PAÍS	MOEDA	RESULTADO da Investida (2017) [proporcional ao % de participação]	CONCLUSÃO
1	CNO - SUC ANGOLA	100	Angola	Kwanza	\$21.463.410.000,00	APUROU LUCRO
2	OAL - Od. Angola Proj.e Serv. Lda	50	Angola	Kwanza	\$3.935.449.500,00	APUROU LUCRO
3	Odebrecht Angola- C.P.E. Lda	50	Angola	Kwanza	\$9.014.780.000,00	APUROU LUCRO
5	CNO - SUC ARGENTINA	100	Argentina	Peso Arg.	\$804.700.912,00	APUROU LUCRO
6	Odebrecht Mining Services Inv.	100	Áustria	Euro	\$145.114.762,79	APUROU LUCRO
7	HG Market Group Corp	100	Barbados	Dólar	\$9.749.969,97	APUROU LUCRO
12	CNO - SUC COLOMBIA	100	Colômbia	Peso Col.	\$77.903.245.545,80	APUROU LUCRO
13	Concesionaria Ruta del Sol S.A.S.	25,01	Colômbia	Peso Col.	\$1.588.829,53	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO
19	Libyan Brazilian Constr. and Dev.	60	Libia	Dinar	\$83.277,46	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO
20	OIP S.A.R.L.	100	Luxemburgo	Dólar	\$1.516.721,28	APUROU LUCRO
26	H2 OLMOS S.A.	0,01	Peru	Novo Sol	\$336,03	Compensação parcial
27	Concesionaria Iirsa Norte	1	Peru	Novo Sol	\$345.180,00	APUROU LUCRO
29	CNO - SUC PERU	100	Peru	Novo Sol	\$17.661.000,00	APUROU LUCRO
31	Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C	1	Peru	Novo Sol	\$390.790,00	APUROU LUCRO
32	CNO - SUC REP DOMINICANA	100	Rep. Dominicana	Peso R.D.	\$1.636.012.837,00	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO

Dentre as empresas que apuraram lucro, algumas possuíam saldo de prejuízos acumulados em exercícios anteriores, passíveis de compensação no ano-calendário de 2017, cuja documentação comprobatória foi devidamente apresentada, e cujo montante foi suficiente para compensação integral dos lucros apurados no ano. São elas: “Concesionaria Ruta del Sol S.A.S.”, “Libyan Brazilian Constructions and Development” e “CNO SUC Republica Dominicana”. O acompanhamento do histórico de prejuízos acumulados por cada uma delas será detalhado no item 4.2 subsequente.

Em relação às investidas “CNO SUC Colômbia” e “CNO SUC Peru”, embora possuísem saldo de prejuízos acumulados a compensar em 2017, a fiscalizada optou por incluí-la na consolidação de resultados, opção esta que, como já dito anteriormente, é irretroatável. Portanto, os resultados auferidos por estas investidas serão verificados juntamente com as demais investidas incluídas na consolidação no subitem 4.1.2 deste relatório.

A investida “H2 Olmos S.A.” possuía um saldo de prejuízos acumulados suficiente apenas para compensação parcial, totalizando \$208,88 novos sois, os quais, uma vez compensados com o lucro apurado em 2017, de \$336,03 novos sois, resultam num montante de \$127,15 novos sois tributáveis.

Convertendo-se os valores tributáveis auferidos por cada investida pela cotação de câmbio na data de levantamento de cada balanço (31/12/2017), têm-se os montantes em reais passíveis de tributação pela fiscalizada no ano-calendário de 2017:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017) [moeda estrangeira]	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017) [Reais]
CNO - SUC ANGOLA	Kwanza	\$21.463.410.000,00	0,02004	R\$ 430.126.736,40
OAL - Od. Angola Proj.e Serv. Lda	Kwanza	\$3.935.449.500,00	0,02004	R\$ 78.866.396,07
Odebrecht Angola- C.P.E. Lda	Kwanza	\$9.014.780.000,00	0,02004	R\$ 180.656.191,20
CNO - SUC ARGENTINA	Peso Arg.	\$804.700.912,00	0,1755	R\$ 141.225.010,06
Odebrecht Mining Services Inv.	Euro	\$145.114.762,79	3,9693	R\$ 576.006.012,59
HG Market Group Corp	Dólar	\$9.749.969,97	3,3080	R\$ 32.252.900,66
CNO - SUC COLOMBIA	Peso Col.	\$77.903.245.545,80	0,001109	R\$ 86.394.699,31
OIP S.A.R.L.	Dólar	\$1.516.721,28	3,3080	R\$ 5.017.313,98
H2 OLMOS S.A.	Novo Sol	\$127,15	1,0207	R\$ 129,78
Concessionaria Iirsa Norte	Novo Sol	\$345.180,00	1,0207	R\$ 352.325,23
CNO – SUC PERU	Novo Sol	\$17.661.000,00	1,0207	R\$ 18.026.582,70
Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C.	Novo Sol	\$390.790,00	1,0207	R\$398.879,35
				R\$ 1.549.323.177,33

Analisando-se o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e o Livro de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (LACS), Parte A, Registros M300 (Demonstração do Lucro Real) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL) da ECF AC 2017 válida (transmitida antes da ciência do início do procedimento fiscal), fls. 7711 e 7712, verifica-se que foi adicionado, ou seja, oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL a título de Lucros Disponibilizados do Exterior (Adições - Código 10), o total de R\$ 1.297.908.236,93.

Este valor corresponde ao somatório dos valores de Lucro Líquido antes do Imposto de Renda, devidamente convertidos a partir da moeda de origem de cada país, relativos às investidas “CNO SUC Angola”, “Odebrecht Angola - Projectos e Serviços, Limitada”, “Odebrecht Angola – Construção e Projectos de Energia Lda”, “Odebrecht Mining Services Inv. GmbH” e “HG Market Group Corp”, conforme consta no “Demonstrativo de Lucros ou Prejuízos”, apresentado em 20/12/2021, e que se observa na tabela abaixo:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017) [moeda estrangeira]	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017) [Reais]
CNO - SUC ANGOLA	Kwanza	\$21.463.410.000,00	0,02004	R\$ 430.126.736,40
OAL - Odebrecht Angola Projectos e Serviços Lda	Kwanza	\$3.935.449.500,00	0,02004	R\$ 78.866.396,07
Odebrecht Angola Construção e Projectos de Energia Lda	Kwanza	\$9.014.780.000,00	0,02004	R\$ 180.656.191,20
Odebrecht Mining Services Inv. GmbH	Euro	\$145.114.762,79	3,9693	R\$ 576.006.012,59
HG Market Group Corp	Dólar	\$9.749.969,97	3,3080	R\$ 32.252.900,66
				R\$ 1.297.908.236,92

Portanto, verifica-se que não foram oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL, os resultados positivos das investidas estrangeiras abaixo relacionadas:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017)	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017)	JUSTIFICATIVA DA EMPRESA PARA NÃO TRIBUTAÇÃO
CNO - SUC ARGENTINA	Peso Arg.	\$804.700.912,00	0,1755	R\$ 141.225.010,06	Incluído na consolidação
CNO - SUC COLOMBIA	Peso Col.	\$77.903.245.545,80	0,001109	R\$ 86.394.699,31	Incluído na consolidação
Odebrecht International Part. S.A.R.L.	Dólar	\$1.516.721,28	3,3080	R\$ 5.017.313,99	Tratado (Luxemburgo)
H2 OLMOS S.A.	Novo Sol	\$127,15	1,0207	R\$ 129,78	Compensação de prejuízo
Concessionaria Iirsa Norte	Novo Sol	\$345.180,00	1,0207	R\$ 352.325,23	Incluído na consolidação
CNO – SUC PERU	Novo Sol	\$17.661.000,00	1,0207	R\$ 18.026.582,70	Incluído na consolidação
Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C.	Novo Sol	\$390.790,00	1,0207	R\$398.879,35	Omitida da ECF por engano
				R\$ 251.414.940,42	

O resultado da investida luxemburguesa, que não foi oferecido à tributação por conta da existência do tratado para evitar a bitributação, será analisado na seção subsequente (subitem 4.1.1), e os resultados das investidas que foram incluídos

na consolidação serão analisados no subitem 4.1.2. Já o resultado residual da “H2 Olmos S.A.” de R\$ 129,78 será tributado de ofício

(item 4.2 tratará da análise dos estoques de prejuízos acumulados de anos anteriores), bem como o montante de R\$ 398.879,35, auferido pela “Odebecht Perú Operaciones y Servicios S.A.C.”, o qual foi não foi incluído na ECF por um lapso, conforme esclarecido em 11/07/2022, em resposta ao item 1 do Termo de Intimação nº 08, como se vê abaixo (fl.5638):

(...)

4.1.1 – Das Convenções para Evitar a Bitributação

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 29/11/2021, apresentada em 20/12/2021, a fiscalizada apresentou “Demonstrativo de Lucros e Prejuízos de 2017” (fls. 1444), no qual indicou que o resultado apurado pela sua controlada direta “Odebrecht International Participations S.À.R.L. (OIP)”, subsidiária integral localizada em Luxemburgo, no montante de US\$ 1.516.721,28 (correspondente a R\$ 5.017.313,99), não foi oferecido à tributação no Brasil em razão do tratado celebrado entre os dois países para evitar a bitributação.

(...)

Sendo assim, considerando que a Convenção celebrada entre Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo, por meio do Decreto nº 85.051, de 18/08/80, não isenta a controladora brasileira de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros apurados por suas investidas localizadas naquele país, contrariamente ao que entende a fiscalizada, o montante de R\$ 5.017.313,99, correspondente ao lucro de US\$ 1.516.721,28 auferido pela “Odebrecht International Participations S.À.R.L. (OIP)” em 2017 será tributado de ofício.

4.1.2 – Da Consolidação de Resultados

Como já dito anteriormente, a opção por considerar os resultados das investidas estrangeiras de forma consolidada é liberalidade de cada empresa. No entanto, esta opção, uma vez exercida, é irretratável, conforme dispõe o §6º art. do art. 78 da Lei nº 12.973/2014:

(...)

Analisando-se os arquivos de Escrituração Contábil Fiscal (ECF) transmitidos pela fiscalizada via Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para o ano-calendário de 2017, constatamos a existência de 4 (quatro) arquivos distintos: (1) ECF original, transmitida em 28/03/2018; (2) ECF retificadora, transmitida em 06/08/2018; (3) ECF retificadora, em 19/09/2018 e (4) ECF retificadora, em 15/07/2019. Nas ECFs retificadoras, houve alteração tanto das empresas envolvidas na consolidação, quanto dos valores dos resultados declarados.

Considerando-se que a opção pela consolidação de resultados é irretratável, as alterações procedidas nos Demonstrativos de Consolidação das ECFs retificadoras devem ser ignoradas, sendo válida a consolidação realizada por meio da ECF

originalmente transmitida em 28/03/2018, sob hashcode nº - CB1075590FE429061FBBFF3A431DB851B71A6F23-8. A seguir apresentamos quadro resumo com as informações da consolidação realizada na ECF válida (fls. 7687 a 7694):

CONSOLIDAÇÃO REALIZADA - ECF AC 2017 (ORIGINAL)							
NOME DA CONTROLADA	%	Registro X351: Demonstrativo de Resultados Exterior Campo: RES_INV_PER	Registro X351: Demonstrativo de Resultados Exterior Campo: RES_INV_PER	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: RES_NEG_UTIL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: RES_NEG_UTIL_REAL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: SALDO_RES_NEG_ NAO_UTIL_REAL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: SALDO_RES_NEG_ NAO_UTIL
		RESULTADO (PROPORCIONAL) DO PERÍODO DECLARADO [moeda estrangeira]	RESULTADO (PROPORCIONAL) POSITIVO DECLARADO [Reais]	RESULTADO NEGATIVO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [moeda estrangeira]	RESULTADO NEGATIVO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [Reais]	SALDO DO RESULTADO NEGATIVO NÃO UTILIZADO [Reais]	SALDO DO RESULTADO NEGATIVO NÃO UTILIZADO [moeda estrangeira]
5 CNO – SUC ARGENTINA	100	\$804.700.910,33	R\$ 141.225.009,76	-----	0,00	0,00	0,00
9 Constr.Odebrecht Chile S.A.	99	-\$5.441.510,91	-----	-\$5.441.510,91	-\$29.286,21	0,00	0,00
10 CNO de Colombia Ltda (S.A.S.)	100	-\$110.986.397.413,66	-----	-\$110.986.397.413,66	-\$123.083.914,73	-\$30.697.504,36	-\$27.680.346.579,17
11 Navelena S.A.S.	25	-\$49.194.995.245,91	-----	-\$49.194.995.245,91	-\$54.557.249,73	0,00	0,00
12 CNO - SUC COLOMBIA	100	\$77.903.245.545,80	R\$ 86.394.699,31	-----	0,00	0,00	0,00
16 Odebrecht Industrial, Inc	100	-\$2.832.885,85	-----	-\$2.666.885,85	-\$8.822.058,39	0,00	0,00
17 CNO - SUC GANA	100	-\$11.447.964,38	-----	-\$13.554.774,38	-\$9.920.739,37	0,00	0,00
21 CNO - SUC MÉXICO	100	-\$289.004.551,63	-----	-\$376.991.451,50	-\$63.372.263,00	0,00	0,00
25 Concessionária Chavimochic	20	-\$8.030.953,36	-----	-\$8.667.991,25	-\$8.847.418,67	0,00	0,00
27 Concessionaria Iirsa Norte	1	\$274.907,21	R\$280.597,79	-----	0,00	0,00	0,00
28 Conces. Traspase Olmos SA	36,32	-\$1.354.906,49	-----	-\$1.073.464,40	-\$3.551.020,22	0,00	0,00
29 CNO - SUC PERU	100	\$13.315.213,52	R\$ 13.590.838,44	-----	0,00	0,00	0,00
33 CNO - SUC URUGUAI	100	-\$1.437,87	-----	-\$1.437,87	-\$165,21	0,00	0,00
34 CNO Uruguay SA	5	-\$39.461,51	-----	-\$39.461,51	-\$4.534,13	0,00	0,00
35 CNO - SUC VENEZUELA	100	-\$19.111.462.092,66	-----	-----	-----	-----	-----
			R\$ 241.491.145,30		-\$272.159.363,50	-\$30.697.504,36	

Primeiramente, cabe observar, em relação à Construtora Norberto Odebrecht S.A. – Sucursal Venezuela (item nº 35), que embora a fiscalizada tenha marcado a opção “sim” para consolidação de seu resultado na ECF, não houve preenchimento do “Demonstrativo de Consolidação” para a investida, do que se conclui que a fiscalizada, na realidade, optou por não consolidar seu resultado, sendo que uma das condições para fazê-lo, conforme §5º do art. 11 da IN RFB nº 1.520/14, é justamente manifestar-se em relação ao montante de resultado negativo que deseja utilizar na consolidação. Assim, entendemos que a fiscalizada não fez opção por consolidar o resultado da investida CNO SUC Venezuela.

(...)

Das 14 (quatorze) investidas incluídas na consolidação da fiscalizada em 2017, verificamos que 05 (cinco) delas apuraram renda ativa própria inferior a 80% de sua renda total. Como se demonstrará a seguir, o cálculo apurado pela fiscalizada considerou, indevidamente, a receita de variação cambial como renda ativa própria, levando-se a considerar equivocadamente que tais investidas poderiam participar da consolidação de resultados no período analisado.

(...)

São elas:

(1) Construtora Odebrecht Chile S.A.

(...)

(2) Construtora Norberto Odebrecht S.A. – Sucursal México

(...)

(3) Concessionaria Chavimochic S.A.C.

(...)

(4) Construtora Norberto Odebrecht – Sucursal Uruguai

(...)

(5) Construtora Norberto Odebrecht Uruguay S.A

(...)

Diante do exposto, uma vez expurgados os resultados das investidas que se enquadraram na vedação do art. 78, inciso IV, da Lei 12.973/14, têm-se a seguinte consolidação de resultados para o ano de 2017:

CONSOLIDAÇÃO CORRIGIDA (após expurgos e verificação de valores cf.DREs apresentadas)						
NOME DA CONTROLADA	%	RESULTADO (PROPORCIONAL) DO PERÍODO [moeda estrangeira]	RESULTADO (PROPORCIONAL) POSITIVO [Reais]	RESULTADO NEGATIVO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [moeda estrangeira]	RESULTADO NEGATIVO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [Reais]	SALDO DO RESULTADO NÃO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [moeda estrangeira]
5 CNO – SUC ARGENTINA	100	\$804.700.912,00	R\$ 141.225.010,06	-----	-----	0,00
10 CNO de Colombia Ltda (S.A.S.)	100	-\$110.986.397.413,66	-----	-\$110.986.397.413,66	-R\$ 123.083.914,73	0,00
11 Navelena S.A.S.	25	-\$49.194.995.245,91	-----	-\$49.194.995.245,91	-R\$ 54.557.249,73	0,00
12 CNO - SUC COLOMBIA	100	\$77.903.245.545,80	R\$ 86.394.699,31	-----	-----	0,00
16 Odebrecht Industrial, Inc	100	-\$2.832.885,85	-----	-\$2.832.885,85	-R\$ 9.371.186,39	0,00
17 CNO - SUC GANA	100	-\$ 13.554.771,00	-----	-\$ 13.554.771,00	-R\$ 9.920.736,89	0,00
27 Concessionaria Iirsa Norte	1	\$345.180,00	R\$ 325.325,23	-----	-----	0,00
28 Conces. Trasvase Olmos SA	36,32	-\$1.073.464,48	-----	-\$1.073.464,40	-R\$ 3.551.020,22	0,00
29 CNO - SUC PERU	100	\$17.661.000,00	R\$ 18.026.582,70	-----	-----	0,00
			R\$ 245.998.617,00		-R\$ 200.484.108,24	

Vê-se que a empresa compensou, por meio da consolidação de resultados, o montante de R\$ 200.484.108,24 de prejuízos das investidas “Construtora Norberto Odebrecht de Colombia Ltda” (posteriormente alterada para S.A.S.), “Navelena S.A.S.”, “Odebrecht Industrial, Inc.”, “Construtora Norberto Odebrecht - sucursal Gana” e “Concessionaria Trasvase Olmos S.A.”.

Por outro lado, o somatório dos resultados positivos, incluídos na consolidação, apurados pelas investidas que não se enquadraram nas vedações estabelecidas no caput do artigo 78 da Lei nº 12.973/2014 – quais sejam: “CNO SUC Argentina”, “CNO SUC Colômbia”, “Concessionaria Iirsa Norte” e “CNO SUC Peru” – resultou em R\$ 245.998.617,00.

Assim, o resultado da consolidação realizada pela empresa foi positivo em R\$ 45.514.508,76 e será tributado de ofício, conforme prevê o §2º do art. 78 da Lei nº 12.973/2014, o qual reproduzimos a seguir:

4.2 – Dos Saldos de Prejuízos Acumulados no Exterior

Uma vez procedida a análise dos lucros apurados pelas investidas estrangeiras da fiscalizada e da consolidação de resultados realizada no ano-calendário de 2017, faz-se necessário analisar os estoques de prejuízos acumulados de todas as participações societárias até o ano anterior, ou seja, até 31/12/2016, já que a fiscalizada deixou de oferecer à tributação os lucros apurados por algumas delas justamente por ter promovido a compensação de prejuízos acumulados anteriormente, conforme previsto no §2º do art. 77 da Lei nº 12.973/14 e nos arts. 10 e 38 da IN RBF nº 1.520, de 05/12/2014, e ainda, em se restando saldos

acumulados em 31/12/2017, é possível a compensação em exercícios subsequentes.

(...)

Como já dito, o §3º do art. 38 da IN 1.520/14 impede o aproveitamento de prejuízos anteriores a 2014 que não tenham sido declarados em ECF até 30/09/2015. Sendo assim, os estoques de prejuízos acumulados no exterior até 31/12/2013 informados na ECF AC 2014 não poderiam ser retificados para maior a partir de 01/10/2015, ou melhor, qualquer retificação de estoque de prejuízo estrangeiro para maior corresponderia a uma nova inclusão de prejuízo, fora de prazo, e, portanto, não surtiria efeito para acumulação (ou compensação) nos anos posteriores.

Por outro lado, entendemos que as retificações procedidas para menor denotam que própria a empresa identificou falta de respaldo para os valores de estoque de prejuízo informados, sendo passível a retificação. Com base no exposto, relacionamos abaixo os estoques de prejuízos acumulados em 31/12/2013, referentes às investidas estrangeiras que permaneceram no organograma da fiscalizada em 2017, e demonstramos os valores que foram objeto de retificação posterior pela empresa, bem como os valores passíveis de compensação segundo a norma de regência. As investidas foram numeradas (de 1 a 35), em ordem alfabética dos países de domicílio (ordem utilizada na ECF AC 2017) para facilitar a identificação nas demais tabelas.

(...)

Vale lembrar que, para a fiscalizada compensar prejuízos acumulados por cada investida estrangeira, além de ter informado em ECF, os valores ali constantes estão sujeitos a comprovação documental para se fazer jus a tal benefício fiscal estabelecido em Lei, e tal comprovação implica, inclusive, a de que os prejuízos apurados em anos-calendário anteriores já não tenham sido absorvidos por lucros apurados em anos posteriores.

Assim, esta fiscalização verificou, para cada investida estrangeira, o amparo documental dos resultados negativos apurados em anos anteriores que compuseram seus estoques de prejuízos, a fim de averiguar se quaisquer parcelas desses estoques já teriam sido utilizadas para compensação com lucros porventura apurados.

(...)

Observa-se na tabela acima que as investidas “Concesionaria Ruta del Sol S.A.S.”, “Libyan Brazilian Constructions and Development” e “CNO SUC Republica Dominicana” (investidas nºs 13, 19 e 32) possuíam saldo de prejuízo em 31/12/2016 suficiente para compensação integral dos resultados apurados em 2017, ao passo que a investida “H2 Olmos S.A.” (nº 26) possuía saldo apenas para compensação parcial, ratificando-se o que foi dito no item 4.1 precedente.

Por outro lado, as investidas “CNO SUC Argentina”, “CNO de Colômbia Ltda”, “Navelana S.A.S.”, “CNO SUC Colômbia”, “Odebrecht Industrial, Inc”, “CNO SUC Gana”, “Concessionaria Iirsa Norte”, “Concessionaria Traspase Olmos S/A” e “CNO SUC Peru” (investidas nºs 5, 10, 11, 12, 16, 17, 27, 28 e 29) tiveram seus resultados consolidados por opção da fiscalizada, conforme detalhado no item 4.1.2 precedente. Consequentemente, os estoques de prejuízos acumulados por estas investidas em 31/12/2016 não se alteraram, permanecendo os mesmos em 31/12/2017.

Já os prejuízos apurados, no ano de 2017, pelas investidas “CNO Chile S/A”, “CNO SUC México”, “Concessionária Chavimochic”, “CNO SUC Uruguaí” e “CNO Uruguay S/A” (nºs 9, 21, 25, 33 e 34), foram adicionados aos estoques de prejuízos acumulados até 31/12/2016, uma vez que se enquadraram nas vedações estabelecidas no caput do artigo 78 da Lei nº 12.973/2014 para consolidação de resultados e, portanto, tiveram seus resultados tratados de forma individualizada.

4.3 – Da Multa por Apresentação da ECF com Informações Incorretas

Após conferência dos resultados auferidos por cada investida estrangeira, considerando-se as compensações de prejuízos realizadas e as consolidações de resultado procedidas conforme legislação de regência, bem como os estoques de prejuízos oriundos de anos-calendário anteriores a 2017, os quais também devem obedecer a critérios estabelecidos pela norma em vigor para que se autorize sua compensação em exercícios futuros, foram identificadas as seguintes divergências de saldos de prejuízos acumulados ao final do ano-calendário de 2017, em relação ao que foi declarado na ECF retificadora válida antes do início da presente ação fiscal, transmitida em 15/07/2019 (hash nº D21845B0723AE0603F6EC7D1A8435ED589C761F3-0, relatório às fls. 7695 a 7702):

(...)

Após concluída a verificação de todos os saldos de prejuízos informados em ECF, constatamos um total de 42 (quarenta e duas) incorreções, razão pela qual foi lavrado o Termo de Constatação e de Intimação nº 14, em 05/09/2022, no qual foram listadas todas as inconsistências detectadas e foi concedido prazo de 20 (vinte) dias para retificação, tendo em vista a possibilidade da redução de 50% (cinquenta por cento) na aplicação da multa prevista no inciso II do caput do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/76, redução esta prevista em seu §3º (inciso II), e cuja aplicabilidade para efeito de incorreções no preenchimento da ECF está expressa no artigo 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013.

(...)

Da resposta acima transcrita, é possível concluir que a fiscalizada acatou e procedeu a retificação das inconsistências identificadas pela fiscalização, com exceção das de nº 12, 24, 28, 29, 30, 33, 34, 35, 39 e 40. Às fls. 7703 a 7710 foi

juntado relatório com as informações contidas da ECF retificadora, transmitida em 26/09/2022, no que tange à TBU (registros X340 a X356).

Tendo em vista que, após intimada a corrigir os valores declarados incorretamente na ECF AC 2017, a fiscalizada optou por fazê-lo parcialmente, para efeito do cálculo da multa prevista no artigo 8º-A, inciso II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, serão segregados os valores que não foram objeto de retificação (passíveis da multa integral de 3%), daqueles que o foram (passíveis da multa reduzida de 1,5%, conforme inciso II do §3º). Vejamos:

(...)

Diante de todo o exposto, lavramos a multa por erro de preenchimento da ECF, prevista no inciso II do caput do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, na alíquota de 3%, no montante de R\$ 6.913.589,79, em relação às informações que não foram retificadas após intimação, além da multa com a redução de 50% prevista no inciso II do §3º do mesmo artigo (alíquota de 1,5%), no montante de R\$ 758.468.598,50, para os campos que foram devidamente retificados após intimação, aplicáveis conforme previsão do art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19/12/2013, totalizando R\$ 765.382.188,30.

4.4 – Da Compensação do Imposto Pago no Exterior

(...)

Em consulta à apuração do IRPJ com base no Lucro Real (Registro N630) na ECF válida antes da ciência, pelo sujeito passivo, do início do procedimento fiscal (transmitida em 15/07/2019), hash nº D21845B0723AE0603F6EC7D1A8435ED589C761F3-0, verifica-se que a empresa apurou, no ano-calendário de 2017, o montante de R\$ 85.706.883,77 de IRPJ e R\$ 57.113.922,51 de adicional, totalizando R\$ 142.820.806,28 de IRPJ a recolher. Por outro lado, no mesmo demonstrativo, a empresa compensou R\$ 62.068.439,13 a título de crédito presumido de 9% sobre a parcela de lucros no exterior (linha 16.01) e R\$ 80.752.367,15 a título de Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (linha 19), totalizando os mesmos R\$ 142.820.806,28 de dedução.

(...)

Já na apuração da CSLL com base no Lucro Real (Registro N670), verifica-se que a empresa apurou o montante de R\$ 51.424.130,26 de contribuição a recolher, e compensou os mesmos R\$ 51.424.130,26 a título de Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (linha 14).

(...)

Assim, dos R\$ 226.414.220,32 de imposto de renda pago no exterior cujos comprovantes foram apresentados à fiscalização, a empresa já compensou o total de R\$ 132.176.497,41 (R\$ 80.752.367,15 na apuração do IRPJ e R\$ 51.424.130,26 na apuração da CSLL).

Cabe lembrar que a diferença não compensada (R\$ 94.237.722,91) refere-se ao imposto pago pelas três investidas angolanas da fiscalizada e somente poderia ser compensada com o imposto devido por aquelas investidas, conforme determina o §6º do art. 30 da IN RFB nº 1.520/2014:

(...)

Portanto, eventual saldo de imposto pago no exterior pelas três investidas angolanas não pode ser utilizado para deduzir as infrações ora lançadas, que têm relação com lucros de outras investidas da fiscalizada que não foram oferecidos à tributação.

A seguir, faz-se necessário verificar a procedência dos valores compensados a título de crédito presumido. A possibilidade de dedução de até 9% (nove por cento) sobre a parcela positiva computada no lucro real está prevista no §10 do art. 87 da

(...)

As três investidas angolanas cuja compensação de crédito presumido foi realizada pela fiscalizada atuam no ramo de construção e de obras de infraestrutura, enquadrando-se, portanto, no rol de atividades autorizadas a gozar de tal benefício (inciso III do §1º do art. 28 da IN 1.520/14).

Ademais, observa-se que os valores compensados respeitaram o limite de 9% sobre a renda oferecida à tributação por cada investida.

(...)

A seguir apresentamos demonstrativo contendo a relação de todos os comprovantes de imposto de renda pago no exterior apresentados, com as devidas formalidades, passíveis, em princípio, de dedução.

(...)

Somando-se os recolhimentos apresentados, proporcionalizados conforme o percentual de participação, efetuados pelas investidas “CNO - SUC Angola” (R\$ 129.876.483,68), “Odebrecht Angola - Projectos e Serviços Ltda” (R\$ 42.436.571,68) e “Odebrecht Angola -

Construção e Projectos de Energia Ltda” (R\$ 54.101.164,96), têm-se o total de R\$ 226.414.220,32 imposto de renda pago no exterior pelas investidas da fiscalizada.

(...)

A segunda limitação disposta na norma é a temporal, prevista no §7º do art. 87 da Lei nº 12.973/14 e no § 12 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14, que se vêem abaixo:

(...)

Tanto é assim que a conversão dos pagamentos efetuados no exterior, para efeito de dedução, deve ser feita pela taxa de câmbio da data do balanço no qual o resultado corresponde é apurado. Assim, admitir-se a compensação de imposto

pago em 2018 e 2019 na apuração de resultado do ano-calendário de 2017, resultaria numa excrescência, já que seria necessário converter os valores pagos em 2018 e 2019 pela taxa de câmbio de 31/12/2017, data em que estes pagamentos sequer haviam sido realizados. É o que se pode observar nas planilhas apresentadas pelo próprio sujeito passivo, reproduzidas anteriormente, nas quais foram relacionados os pagamentos realizados no exterior que se pretendeu compensar em 2017.

(...)

Uma vez definidos os limites para compensação de imposto pago no exterior, verificamos que, em relação à dedução com o IRPJ, a empresa faz jus ao crédito presumido no montante de R\$ 62.068.440,61 e pode compensar recolhimentos no total de R\$ 25.207.292,58, do que se conclui que é necessário proceder-se à glosa do excesso de compensação de R\$ 55.545.074,57, em relação ao montante de R\$ 80.752.367,15 compensado na apuração do IRPJ.

A seguir, reproduzimos, em resumo, os limites calculados anteriormente:

COMPENSAÇÃO IRPJ	%	Imposto Pago	Imposto Proporcional à Participação	LIMITE 1 Imposto devido no Brasil sobre o Lucro adicionado	LIMITE 2 Data do Pagamento	Crédito Presumido
			<i>Art.87 caput Lei 12.973/14</i>	<i>Art.87 §4º Lei 12.973/14</i>	<i>Art.87 §7º Lei 12.973/14</i>	<i>Art.87 §10 Lei 12.973/14</i>
CNO – SUC Angola	100	R\$ 129.876.483,68	R\$ 129.876.483,6	R\$ 107.531.684,10	R\$ 24.185.671,57	R\$ 38.711.406,28
Od. Angola Projectos e Serviços	50	R\$ 84.877.969,65	R\$ 42.438.984,82	R\$ 19.716.599,02	R\$ 1.021.621,01	R\$ 7.097.976,86
Od. Angola Constr.e Proj. de Energia	50	R\$ 108.202.329,91	R\$ 54.101.164,96	R\$ 45.164.047,80	---	R\$ 16.259.057,47
		R\$ 322.956.783,24	R\$ 226.416.633,46	R\$ 172.412.330,92	R\$ 25.207.292,58	R\$ 62.068.440,61

Em relação à CSLL, verifica-se que a empresa não poderia compensar imposto pago no exterior, já que todo o imposto passível de compensação em 2017 (R\$ 25.207.292,58) foi utilizado para amortizar o IRPJ devido, como visto anteriormente, não restando saldo a compensar com a CSLL devida, do que se conclui pela necessidade da glosa no montante de R\$ 51.424.130,26. A seguir apresentamos quadro resumo com os limites de compensação com a CSLL:

COMPENSAÇÃO CSLL	SOBRA DA COMPENSAÇÃO COM O IRPJ NO LIMITE 1	LIMITE 1 CSLL devida sobre o Lucro adicionado	LIMITE 2 Data do Pagamento
		<i>Art.87 § 8º Lei 12.973/14</i>	<i>Art.87 §7º Lei 12.973/14</i>
CNO – SUC Angola	R\$ 22.344.799,58	R\$ 22.344.799,58	Todo o imposto pago no exterior foi usado na compensação com o IRPJ
Od. Angola Projectos e Serviços	R\$ 22.719.972,66	R\$ 7.097.975,65	
Od. Angola Constr.e Proj. de Energia	R\$ 8.937.117,16	R\$ 8.937.117,16	
	R\$ 54.004.302,54	R\$ 38.379.892,39	

4.5 – Do Lançamento de Ofício

Haja vista o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), restou comprovada a necessidade do presente lançamento de ofício, devendo-se adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os montantes abaixo descritos:

Item	Matéria	Valor Apurado
4.1	Lucros no Exterior (IRPJ e CSLL)	R\$ 50.930.831,88
4.1	H2 Olmos S.A.	R\$ 129,78
4.1	Odebrecht Perú Operaciones y Servicios	R\$ 398.879,35
4.1.1	Odebrecht International Part SARL (OIP)	R\$ 5.017.313,99
4.1.2	Resultado Positivo da Consolidação	R\$ 45.514.508,76
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (IRPJ)	R\$ 55.545.074,57
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL)	R\$ 51.424.130,26
4.4	Multa por Erro de Preenchimento da ECF	R\$ 765.382.188,30
4.4	Multa de 1,5% sobre informações incorretas (retificadas após intimação)	R\$ 758.468.598,50
4.4	Multa de 3% sobre informações incorretas (não retificadas após intimação)	R\$ 6.913.589,79

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou impugnação, em que alegou, em síntese, o seguinte:

Erro na capitulação legal do Auto de Infração. As Autoridades Fiscais, para justificarem a desconsolidação das investidas da Requerente no exterior (i) Construtora Norberto Odebrecht S.A. – Sucursal México, (ii) Construtora Odebrecht Chile S.A., (iii) Concessionária Chavimochic S.A.C., (iv) Construtora Norberto Odebrecht – Sucursal Uruguai e (v) Construtora Norberto Odebrecht Uruguay S.A., consideraram que as receitas decorrentes de variação cambial auferidas por tais sociedades seriam receitas passivas para fins do disposto no artigo 84 da Lei 12.973/14, porque a variação teria ocorrido sobre participação societária. Isso para não depender exclusivamente da analogia entre variação cambial e juros. Ocorre que a Lei 12.973/14 não lista em seu rol exaustivo de receitas passivas a variação cambial, sendo que tal previsão se encontra apenas na IN 1.520/14 e exclusivamente ligada às receitas sobre participação societária. Apesar disso, na análise das demonstrações financeiras das respectivas investidas, não há qualquer receita de variação cambial sobre participação societária sendo questionada. Fato é que tanto a fundamentação quanto a relação de causa entre ela e a realidade concreta analisada pelas Autoridades Fiscais estão completamente descasadas, o que implica nulidade por erro de capitulação legal.

B. Erro na determinação da base de cálculo. Em relação à multa regulamentar calculada sobre os valores de resultado (prejuízo) informados em relação à Odebrecht Inc. as Autoridades Fiscais consideraram o lucro líquido ao invés do LAIR, em desacordo com a legislação vigente. Em função disso, a base de cálculo da multa regulamentar de 3% com base no artigo 8º-A do DL 1.598/77 está equivocada, mais uma razão de nulidade.

C. Erro na motivação do lançamento.

C1. Contradição em relação às retificações. As Autoridades Fiscais, de forma completamente contraditória, invalidaram as retificações promovidas pela Requerente em seus saldos de prejuízo no exterior anteriores a 2013 sob a premissa de que tal opção seria irretratável. Ocorre que essa limitação se deu apenas àquilo que seria favorável às Autoridades Fiscais, ou seja, foram

permitidas as retificações para diminuir o saldo, mas foram desconsideradas as retificações para aumentá-lo.

C2. Contradição em relação à consolidação da Venezuela. Apesar das Autoridades Fiscais afirmarem que a opção pela consolidação de resultados seria irretratável, retiraram a sucursal venezuelana da consolidação apenas em razão de a Requerente não ter preenchido o Demonstrativo de Consolidação. Se irretratável fosse, de fato, a sucursal venezuelana teria sido mantida dentro da consolidação.

C3. Contradição em relação à multa regulamentar. As Autoridades Fiscais justificam a imposição da pesada penalidade de R\$ 765.382.188,30 em função da necessidade de proteção aos interesses arrecadatários, tendo em vista que a Requerente, ao preencher incorretamente suas obrigações acessórias, estaria dificultando o trabalho de fiscalização e arrecadação de tributos. Fato é que 97,18% da multa exigida decorrem única e exclusivamente de um único erro cometido em relação ao Registro X354 (Demonstrativo de Prejuízos Acumulados) referente à CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT SA - SUC – VENEZUELA, que sequer teria impactado negativamente a apuração de outras investidas em razão da própria desconsolidação promovida no Auto de Infração.

406. No mérito, a Requerente demonstrou que a acusação fiscal também não se sustenta, na medida em que: D. Lucros no exterior.

D1. A retificação na apuração das opções irretratáveis. A Requerente demonstrou que a ECF-Retificadora substituiu a original em todos os seus efeitos, de forma com que, não se alterando a opção irretratável prevista em legislação (optar por consolidar resultados ou optar pela aplicação dos efeitos da Lei 12.973/14 já ao ano-calendário de 2014 de forma com que seja necessário informar os seus saldos de prejuízo no exterior anteriores a 2013), o contribuinte tem livre direito à retificação das apurações, ou seja, de retificar os resultados indicados para fins de consolidação, ou mesmo os saldos de prejuízo acumulado. Isso ocorre com diversas outras opções irretratáveis na legislação tributária de forma com que o presente caso não poderia ser diferente.

D2. Variação cambial como receita passiva. Ficou demonstrada a improcedência que a alegação das Autoridades Fiscais de que as investidas que foram desconsolidadas⁴⁷ não possuíam receitas passivas superiores às receitas ativas (limitação de 80%) para fins do disposto no artigo 84 da Lei 12.973/14 ou do artigo 21 da IN 1.520/14. Isso porque, a Requerente comprovou que tais valores não constituem receitas decorrentes de variação cambial sobre participações societárias detidas pelas investidas, muito menos receitas análogas a juros. Em verdade, a própria acusação das Autoridades Fiscais, de acordo com suas próprias premissas, confirma que as receitas questionadas seriam operacionais.

D3. OIP e o Tratado Brasil-Luxemburgo. A Requerente desqualificou a tributação sobre os lucros reconhecidos no exterior por sua investida domiciliada em Luxemburgo em função do Tratado Brasil-Luxemburgo que afasta a tributação brasileira sobre os lucros auferidos no exterior. Ao contrário do que alegam as

Autoridades Fiscais há clara incompatibilidade entre as previsões do Tratado e as regras de TBU brasileiras, de forma com que prevalece aquilo que ficou acordado em âmbito internacional.

E. Multa Regulamentar.

E1. Multa e-LALUR e não Multa ECF. A Requerente demonstrou de forma inequívoca que a penalidade prevista pelo artigo 8º-A do DL. 1.598/77 se refere única e exclusivamente a incorreções cometidas pelos contribuintes no preenchimento do e-LALUR, mais especificamente no Bloco M da ECF, jamais em outros blocos que não se referem diretamente à apuração do lucro real, como é o caso dos Registros X340, X351, X353 e X354 do Bloco X onde foram verificadas as incorreções questionadas pelas Autoridades Fiscais. Considerando que nenhuma das incorreções cometidas pela Requerente ocorreu no e-LALUR (Bloco M), evidente que o artigo 8º-A do DL 1.598/77, que trata de multa pelo preenchimento incorreto do e-LALUR - única e exclusivamente - não se aplica ao caso concreto, devendo ser cancelada integralmente a multa exigida.

E2. O erro no Registro X354. De R\$ 765.382.188,30 exigidos a título de multa regulamentar, 97,18% desse valor decorre única e exclusivamente do erro cometido pela Requerente em relação ao Registro X354 informando um valor de prejuízo zerado para sua sucursal venezuelana. Além desse erro não ter sido cometido em registro do Bloco M, ele não implicou em qualquer impacto negativo em relação à apuração das demais investidas sendo que, caso a Requerente tivesse deixado de apresentar sua ECF como um todo, a multa aplicável seria muito menor. Ao fim, no mínimo, se levantam dúvidas a respeito da aplicação do artigo 8º-A do DL 1.598/77 ao caso concreto e, em função disso, deveria se aplicar o artigo 112 do CTN para que a referida norma seja interpretada em seu benefício e a multa regulamentar seja cancelada.

E3. Relação entre a defesa de lucros no exterior e a multa regulamentar.

Caso determinadas razões de mérito sejam providas, a Requerente demonstrou que, por relação direta, também deveria ser cancelada a multa regulamentar sobre esses montantes.

E4. Boa-fé, proporcionalidade e vedação ao confisco. A Requerente demonstrou que a multa regulamentar é desproporcional, penaliza o contribuinte de boa-fé e é claramente confiscatória e, também por isso, deve ser cancelada.

F. Compensação indevida de imposto pago no exterior.

F1. O artigo 87, §7º da Lei 12.973/14. A Requerente demonstrou que a interpretação mais adequada do termo “virem a ser tributados” do artigo 87, §7º da Lei 12.973/14 consiste na noção de período de apuração, e não de pagamento. Entender de forma contrária seria contrariar o regime de competência e a própria lógica do IRPJ (em que se apura e apenas depois de paga).

F2. O caso das sociedades angolanas. Com base em interpretação equivocada do artigo 87, §7º da Lei 12.973/14, as Autoridades Fiscais invalidaram a compensação de valores de imposto pagos por investida da Requerente em Angola que faziam referência ao ano-calendário de 2017, mas foram pagos em 2018 ou 2019. As Autoridades Fiscais, nesse ponto, tentam emplacar um regime de caixa sobre norma que claramente privilegia o regime de competência e requer, única e exclusivamente, que o imposto compensado no Brasil seja da mesma competência daquele que será pago no ano-calendário para fins do Lucro Real.

Apreciando a impugnação, a DRJ proferiu decisão que restou a seguir ementada, julgando procedente em parte a impugnação:

LUCROS EM INVESTIDAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

São tributáveis no Brasil os lucros auferidos no exterior pelas controladas diretas e indiretas, que devem ser adicionados ao lucro da controladora no Brasil, permitida a consolidação dos lucros apenas das controladas indiretas em relação à respectiva controlada direta a que estejam vinculadas, mas não destas controladas diretas em relação à controladora no Brasil, já que os lucros das controladas diretas, após a consolidação nelas dos lucros das respectivas controladas indiretas, devem ser adicionados de forma individualizada ao lucro líquido da controladora para determinação do lucro real desta.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO O entendimento da RFB, manifestado, na SCI nº 18/2013 - Cosit, é de que a aplicação do artigo 74, da MP 2.158-35/2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, uma vez que (a) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros, (b) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, (c) 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.

TRIBUTAÇÃO BASES UNIVERSAIS. PARCELA AJUSTE. INDIVIDUALIZAÇÃO.

A parcela do ajuste do valor do investimento correspondente a lucro de cada controlada, de forma individualizada, deve ser computada no lucro real. A dedução de imposto pago no exterior e compensação de prejuízos deve seguir os requisitos legais. A consolidação horizontal de que trata o art. 78 da Lei nº 12.973, de 2014, é exceção somente permitida caso as hipóteses de que tratam seus incisos não estejam presentes.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO PREJUÍZOS ANTES 2015.

Os lucros de controlada no exterior podem ser compensados com prejuízos fiscais dessa mesma controlada que tenham sido formados até 2014 desde que tenha sido informado em Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA. CABIMENTO A legislação determinou a incidência de juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza decorrentes de tributos e contribuições, não pagos nos prazos previstos, não se limitando ao tributo principal. Cabível, portanto, a exigência de juros moratórios sobre a multa.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Em específico, a impugnação foi acolhida apenas para reduzir parcialmente a multa, conforme seguinte trecho da decisão (e-fl. 8055):

Sendo assim, correta a declaração da impugnante em ECF, Registro X353, no valor de U\$ 2.666.885,85 e R\$ 8.822.058,39. Do TVF, verifica-se que sobre tal valor foi aplicada a multa reduzida de 1,5%, nos termos do art. 8º do Decreto Lei nº. 1598/77, inciso II, §3º, portanto, a multa deve ser reduzida em R\$ 132.330,86 (R\$ 8.822.058,39 x 1,5%), conforme abaixo:

(...)

Dessa forma, voto por julgar procedente a impugnação quanto à declaração em ECF, devendo a multa ser reduzida em R\$ 132.330,86.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que reitera as arguições de nulidade e de improcedência do lançamento apresentadas na impugnação.

É, em síntese, o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

1. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele tomo conhecimento.

2. A matéria de fundo discutida nos presentes autos diz respeito ao regime de Tributação em Bases Universais das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que sejam titulares de investimentos em controladas diretas ou indiretas domiciliadas no exterior, nos termos do art. 76 e seguintes da Lei 12.973/2014, considerando-se que os fatos geradores objeto da demanda referem-se ao ano de 2017, já sob a égide de referida Lei.

3. No caso em tela, a Recorrente é detentora de 35 (trinta e cinco) participações em sociedades domiciliadas no exterior, com diferentes percentuais de participação.

4. Como se evidencia no Termo de Verificação Fiscal – TVF, durante o trabalho de fiscalização foram apuradas, em síntese, três infrações: (a) não submissão à tributação de lucros auferidos por controladas no exterior; (b) compensação indevida de imposto pago no exterior; e (c) prestação de informações incorretas em ECF. Tais irregularidades geraram lançamentos de tributos e multas correspondentes.

5. Da leitura de referido TVF, é possível perceber que cada uma das três irregularidades tem, internamente, questões específicas de cunho fático e de interpretação das normas jurídicas aplicáveis, impactando nas premissas e conclusões, o que demanda um esforço de análise item a item, individualizado. Tanto é assim que fiscalização, TVF e contribuinte optaram por dividir suas razões de decisão e de insurgência em tópicos e subtópicos.

6. Para melhor compreensão e análise, igualmente adotarei tal sistemática, relacionando nos tópicos a seguir os itens do TVF e os respectivos itens do recurso voluntário.

1. Preliminares (Capítulo IV do Recurso Voluntário).

7. Inicialmente, formula a Recorrente alegação de nulidade do auto de infração, em virtude de “erro na capitulação legal do auto de infração”. Veja-se os seguintes trechos destacados do recurso voluntário que evidenciam os argumentos da Recorrente nesse sentido:

133. A questão agora, I. Julgadores, é identificar onde está a previsão de que a variação cambial ativa calculada sobre participação societária no exterior seria classificada como receita passiva para fins da Lei 12.973/14, porque na própria fundamentação legal do Auto de Infração, não há. Muito menos na própria Lei 12.973/14.

(...)

135. Nota-se que o rol das receitas passivas identificadas acima é taxativo. Não fosse assim, o legislador não teria optado por incluir a trecho “excluídas as receitas decorrentes de (...)”. Tanto é assim que, no afã arrecadatório, foi publicada a IN 1.520/14, com o objetivo de ampliar o rol taxativo estabelecido pelo artigo 84 da Lei 12.973/14. Confira-se:

(...)

140. Sob esse aspecto, as Autoridades Fiscais simplesmente desconsideraram que há local específico nos Autos de Infração para se apresentar os dispositivos legais infringidos pelo contribuinte. Ao analisar o Capítulo 5 do TVF (fl. 7.770), nota-se que não há menção a qualquer dispositivo legal que fosse capaz de fundamentar a pretendida exigência fiscal.

141. A ausência de indicação dos dispositivos legais infringidos pelas Autoridades Fiscais torna os Autos de Infração nulos e leva à conseqüente extinção deste processo administrativo.

8. Como se nota, a alegação de nulidade do auto de infração gira em torno, na verdade, da insurgência da Recorrente quanto à interpretação (ou suposto “alargamento da interpretação”) dada pela fiscalização aos dispositivos da Lei 12.973/2014, mais especificamente o art. 83, que trata da caracterização de renda ativa e passiva para fins de apuração e consolidação dos resultados das sociedades investidas no exterior. E, com isso, alega-se suposto erro na capitulação legal do auto de infração.

9. Com a devida vênia, parece-me não se tratar propriamente de nulidade a macular o auto de infração.

10. Não há erro de capitulação nesse tópico do auto de infração, mas tão somente potencial divergência de entendimento do contribuinte quanto ao alcance e conteúdo da norma jurídica, na forma em que construída pela fiscalização. Ainda mais se considerada a complexidade do tema, que evidentemente permite visões discrepantes, porém igualmente possíveis, dentro da moldura normativa. Ainda mais se levada em consideração a própria existência de Instrução Normativa, como apontado pela própria Recorrente, a orientar a atuação do agente atuante.

11. No aludido capítulo 5 do TVF, há expressa indicação dos dispositivos legais que fundamentaram o lançamento. Não obstante, ao longo de todo o TVF, a fiscalização devidamente fundamenta seu entendimento nos dispositivos legais que entende ser aplicáveis ao caso em tela, permitindo a exata compreensão da motivação do lançamento e de sua base legal.

12. Na verdade, a alegação de nulidade da Recorrente confunde-se com o próprio mérito do recurso e, como tal, será enfrentada oportunamente.

13. Assim, entendo não assistir razão à Recorrente quanto à preliminar em questão.

14. Igualmente afirma a Recorrente ser nulo o auto de infração por “erro na motivação do lançamento tributário”:

A segunda nulidade a ser discutida pela Recorrente consiste na insuficiência de motivação do lançamento tributário. Isto é, em determinados momentos do TVF, são adotadas premissas contraditórias entre si, maculando a motivação dos Autos de Infração e, por reflexo, prejudicando o exercício do direito de defesa da Recorrente e seu amplo contraditório.

15. Em específico, afirma ter havido motivação contraditória quanto aos saldos de prejuízo acumulados, quanto à consolidação da controlada venezuelana e quanto à multa regulamentar.

16. Tais pontos constituem, na verdade, questões relativas ao próprio mérito do lançamento, isto é, à análise do acervo fático e da interpretação das normas aplicáveis, não sendo igualmente caso de nulidade, até porque, como se nota, tanto há devida motivação do lançamento que a defesa pôde ser realizada sem prejuízo.

17. Mais uma vez, não se trata de nulidade, mas de insurgência da Recorrente quanto ao próprio mérito do lançamento. Tais questões igualmente serão enfrentadas no momento oportuno.

18. Ademais, não é demais ressaltar que não há nulidade sem prejuízo. E, no caso em tela, a Recorrente foi plenamente capaz de compreender a cobrança que lhe foi imposta e de realizar plenamente sua defesa, tanto que apresentou longas peças de impugnação e recurso voluntário.

19. Assim, afasto as preliminares de nulidade do auto de infração.

2. Mérito. Considerações iniciais.

20. Como visto, a matéria de fundo do presente processo é o regime de Tributação em Bases Universais das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que sejam titulares de investimentos em controladas diretas ou indiretas domiciliadas no exterior, nos termos do art. 76 e seguintes da Lei 12.973/2014.

21. Antes de ingressar no mérito das alegações recursais, impõe-se traçar em linhas gerais qual foi o procedimento adotado pela fiscalização e quais as premissas por ela utilizadas que geraram pontos de insurgência por parte do contribuinte.

22. A primeira providência da fiscalização (pág. 2 do TVF – e-fls. 7714) foi consultar o registro X350 a X355, bem como o Demonstrativo de Afiliações e Organograma, na Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Recorrente, e identificar quantas e quais seriam as participações societárias detidas em empresas estrangeiras. **Chegou-se, então, ao total de 35 investidas.**

23. Destas, a fiscalização identificou que 15 (quinze) investidas haviam apurado lucro. Por sua vez, destas 15 empresas, 4 delas (em branco na tabela abaixo) detinham prejuízos acumulados passíveis de compensação total ou parcial. As empresas “CNO SUC Colômbia” e “CNO SUC Peru”, por sua vez, haviam sido incluídas na chamada “consolidação horizontal” e, portanto, seriam tratadas dentro da consolidação:

	NOME DA CONTROLADA	%	PAÍS	MOEDA	RESULTADO da Investida (2017) [proporcional ao % de participação]	CONCLUSÃO
1	CNO - SUC ANGOLA	100	Angola	Kwanza	\$21.463.410.000,00	APUROU LUCRO
2	OAL - Od. Angola Proj.e Serv. Lda	50	Angola	Kwanza	\$3.935.449.500,00	APUROU LUCRO
3	Odebrecht Angola- C.P.E. Lda	50	Angola	Kwanza	\$9.014.780.000,00	APUROU LUCRO
5	CNO - SUC ARGENTINA	100	Argentina	Peso Arg.	\$804.700.912,00	APUROU LUCRO
6	Odebrecht Mining Services Inv.	100	Áustria	Euro	\$145.114.762,79	APUROU LUCRO
7	HG Market Group Corp	100	Barbados	Dólar	\$9.749.969,97	APUROU LUCRO
12	CNO - SUC COLOMBIA	100	Colômbia	Peso Col.	\$77.903.245.545,80	APUROU LUCRO
13	Concesionaria Ruta del Sol S.A.S.	25,01	Colômbia	Peso Col.	\$1.588.829,53	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO
19	Libyan Brazilian Constr. and Dev.	60	Libia	Dinar	\$83.277,46	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO
20	OIP S.A.R.L.	100	Luxemburgo	Dólar	\$1.516.721,28	APUROU LUCRO
26	H2 OLMOS S.A.	0,01	Peru	Novo Sol	\$336,03	Compensação parcial
27	Concesionaria Iirsa Norte	1	Peru	Novo Sol	\$345.180,00	APUROU LUCRO
29	CNO - SUC PERU	100	Peru	Novo Sol	\$17.661.000,00	APUROU LUCRO
31	Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C	1	Peru	Novo Sol	\$390.790,00	APUROU LUCRO
32	CNO - SUC REP DOMINICANA	100	Rep. Dominicana	Peso R.D.	\$1.636.012.837,00	COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO

24. Em seguida, a fiscalização converteu os valores para reais, na cotação da data de levantamento do balanço (31/12/2017). O valor total dos lucros, em real, seria de R\$1.549.323.177,33. Todavia, no LALUR, apenas foi adicionado o montante de R\$1.297.908.236,93, uma diferença de R\$251.414.940,40

25. Em conclusão, a fiscalização constatou que a diferença seria relativa ao não oferecimento à tributação do resultado de 7 das 15 empresas que auferiram resultado positivo:

NOME DA CONTROLADA	MOEDA	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017)	CÂMBIO	RESULTADO da Investida A TRIBUTAR (2017)	JUSTIFICATIVA DA EMPRESA PARA NÃO TRIBUTAÇÃO
CNO - SUC ARGENTINA	Peso Arg.	\$804.700.912,00	0,1755	R\$ 141.225.010,06	Incluído na consolidação
CNO - SUC COLOMBIA	Peso Col.	\$77.903.245.545,80	0,001109	R\$ 86.394.699,31	Incluído na consolidação
Odebrecht International Part. S.A.R.L.	Dólar	\$1.516.721,28	3,3080	R\$ 5.017.313,99	Tratado (Luxemburgo)
H2 OLMOS S.A.	Novo Sol	\$127,15	1,0207	R\$ 129,78	Compensação de prejuízo
Concesionaria Iirsa Norte	Novo Sol	\$345.180,00	1,0207	R\$ 352.325,23	Incluído na consolidação
CNO - SUC PERU	Novo Sol	\$17.661.000,00	1,0207	R\$ 18.026.582,70	Incluído na consolidação
Od. Perú Operaciones y Servicios S.A.C.	Novo Sol	\$390.790,00	1,0207	R\$398.879,35	Omitida da ECF por engano
				R\$ 251.414.940,42	

26. A respeito da empresa “*Odebrecht International Part. S.A.R.L.*”, situada em Luxemburgo, o não oferecimento à tributação se deveu, conforme justificado pelo contribuinte, pela existência do Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre os países. O valor foi objeto de lançamento, submetendo-se o resultado de forma individualizada. **Trata-se de ponto de controvérsia que será enfrentado no item 2.1.1. a seguir.**

27. No que tange à empresa “*Odebrecht Perú Operaciones y Servicios S.A.C.*”, por sua vez, a contribuinte reconheceu no curso da fiscalização que sua não inclusão na ECF se deu por “um equívoco”. Com efeito, nota-se que na ECF originalmente transmitida, assim como nas retificadoras anteriores ao início do procedimento fiscal (e-fls. 7687-7702), referida investida não constava no registro X340, tendo sido incluída apenas na retificadora transmitida em 26/09/2022, para fins de atendimento à intimação e redução da multa regulamentar. **Portanto, a tributação do valor relativo ao resultado da investida em questão é matéria incontroversa e tampouco foi objeto do recurso voluntário.**

28. Seguindo adiante, a fiscalização apontou que, até o início do procedimento, a Recorrente havia transmitido a ECF originária em 28/03/2018 e havia feito retificações

posteriores. Ainda, afirmou-se que, em tais retificações, a Recorrente teria efetuado alterações “tanto das empresas envolvidas na consolidação, quanto dos valores dos resultados declarados”. Assim, considerando que, à luz do art. 78, §6º, da Lei 12.973/2014 c/c art. 11 da Instrução Normativa 1.520/2014, a opção pela consolidação é “irretratável”, concluiu por desconsiderar todas as retificações feitas na ECF, mesmo aquelas feitas anteriormente ao início da fiscalização, adotando como “base” a consolidação feita na ECF originalmente transmitida. **Tal ponto constitui igualmente tema de controvérsia nos presentes autos e será enfrentado no item 2.1.2. a seguir.**

29. Ainda como consequência da utilização da “base” de consolidação transmitida na ECF originária, a fiscalização passou então a analisar se todas as empresas lá incluídas efetivamente poderiam ter sido “consolidadas”. Quanto à empresa CNO SUC Venezuela, entendeu que, pelo não preenchimento do “Demonstrativo de Consolidação”, sua consolidação seria inviável. **Trata-se igualmente de tópico de controvérsia, com impacto tanto na própria consolidação quanto na multa regulamentar aplicada à Recorrente e será objeto de análise, respectivamente, nos tópicos 2.1.2 e 2.3 deste voto.**

30. Por outro lado, com relação às empresas “Construtora Odebrech Chile S.A.”, “Construtora Norberto Odebrecht S.a. – Sucursal México”, “Concessionária Chavimochic S.A.C.”, “Construtora Norberto Odebrecht – Sucursal Uruguai” e “Construtora Norberto Odebrecht Uruguay S.A.”, entendeu a fiscalização que não seria possível a consolidação de tais empresas por violação ao art. 84 da Lei 12.973/2014 (percentual de renda ativa). **Tal ponto igualmente constitui objeto de controvérsia, com impacto no Resultado Positivo da Consolidação e será abordado no item 2.1.2 a seguir.**

31. Ainda neste bloco do TVF, a fiscalização igualmente apurou incorreções na ECF, as quais foram objeto de lançamento de multa regulamentar, contra a qual se insurge a Recorrente. **Tal tema será tratado no item 2.3 deste voto.**

32. Em seguida, a fiscalização voltou seu olhar à compensação do imposto pago no exterior (item 4.4 do TVF). Neste ponto, reconheceu-se que a contribuinte logrou apresentar comprovantes de recolhimento do imposto de renda pago no exterior pelas filiais situadas em Angola, com as devidas formalidades, que somavam o total inicialmente pago de imposto de renda no exterior e compensável de R\$226.416.633,46. Ainda, reconheceu-se que o crédito presumido de 9% foi adequadamente calculado.

33. Todavia, ao avaliar o que denominou de “limitação temporal” da utilização do imposto pago no exterior, a fiscalização glosou comprovantes que somavam R\$201.206.927,72, eis que tais valores teriam sido pagos em data posterior a 31/12/2017, a teor do que dispõe o art. 87 da Lei 12.973/2014. Como consequência, o valor passível de dedução foi diretamente impactado e, com isso, constatou-se “excesso de compensação de R\$55.545.074,57 a título de IRPJ e R\$51.424130,26 a título de CSLL”. **Tal ponto é igualmente objeto de controvérsia e será enfrentado no item 2.2 abaixo.**

34. Feito tal resumo do que constituem os pontos de controvérsia, passa-se à sua análise. Para fins de referência, no presente voto faremos referência aos capítulos do lançamento na forma em que listados no sumário do TVF:

4 – Das Infrações Apuradas.....	9
4.1 – Dos Lucros Auferidos no Exterior	9
4.1.1 – Das Convenções para Evitar a Bitributação	12
4.1.2 – Da Consolidação de Resultados.....	16
4.2 – Dos Saldos de Prejuízos Acumulados no Exterior	24
4.3 – Da Multa por Apresentação da ECF com Informações Incorretas	34
4.4 – Da Compensação do Imposto Pago no Exterior	43
4.5 – Do Lançamento de Ofício	57

2.1. Infração nº 1 – Não oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior – lançamento de ofício. (Item 4.1 do TVF - Capítulos V e VI do Recurso Voluntário).

35. Como visto, discute-se neste item a primeira parte do lançamento de ofício, destacada abaixo, a partir da planilha que constou no item 4.5 do TVF:

Item	Matéria	Valor Apurado
4.1	Lucros no Exterior (IRPJ e CSLL)	R\$ 50.930.831,88
4.1	H2 Olmos S.A.	R\$ 129,78
4.1	Odebrecht Perú Operaciones y Servicios	R\$ 398.879,35
4.1.1	Odebrecht International Part SARL (OIP)	R\$ 5.017.313,99
4.1.2	Resultado Positivo da Consolidação	R\$ 45.514.508,76
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (IRPJ)	R\$ 55.545.074,57
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL)	R\$ 51.424.130,26
4.4	Multa por Erro de Preenchimento da ECF	R\$ 765.382.188,30
4.4	Multa de 1,5% sobre informações incorretas (retificadas após intimação)	R\$ 758.468.598,50
4.4	Multa de 3% sobre informações incorretas (não retificadas após intimação)	R\$ 6.913.589,79

36. Frise-se mais uma vez que o valor relativo às empresas H2 Olmos S.A. e Odebrecht Perú Operaciones y Servicios não foram objeto de impugnação por parte da contribuinte.

2.1.1. Do resultado positivo auferido pela investida Odebrecht International Part. S.A.R.L.. Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital (Item 4.1.1. do TVF)

37. No que tange ao resultado auferida pela investida situada em Luxemburgo, assim fundamentou-se o TVF, entendimento igualmente adotado pela DRJ:

Embora o art. 74 da MP nº 2.158-35 tenha sido revogado, a referida Solução de Consulta expõe o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil de que os tratados internacionais para evitar a dupla tributação não implicam em isenção fiscal e não impedem o Estado Brasileiro de tributar os resultados positivos dos investimentos que as empresas brasileiras detenham no exterior, matéria que hoje é regulada pela Lei nº 12.973/14, podendo-se adotar

exatamente as mesmas razões que embasaram a conclusão da referida Solução de Consulta, quais sejam:

- 1) a norma interna (art. 25 da Lei nº 9.249/94 e arts. 76 a 83 da Lei nº 12.973/14) incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;
- 2) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e
- 3) a legislação brasileira (art. 26 da Lei nº 9.249/94 e art. 87 da Lei nº 12.973/14) 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.

38. A Recorrente se insurge, alegando que *“o artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo prevê, expressamente, que os lucros auferidos por uma entidade será tributado exclusivamente na jurisdição em que for residente. Portanto, os lucros auferidos por sociedade de Luxemburgo estão sujeitos à tributação exclusivamente em Luxemburgo”,* e que *“não há margem para sustentar que o Brasil teria competência para tributar os lucros de sociedade residente em Luxemburgo, sendo irrelevante a possibilidade de se creditar imposto pago em Luxemburgo”*.

39. A relação entre os tratados internacionais e a norma brasileira de Tributação em Bases Universais é objeto de controvérsia doutrinária e jurisprudencial. Apenas para ilustrar, há posicionamentos, neste próprio Conselho, em sentidos diametralmente opostos, inclusive envolvendo o tratado que está em discussão nestes autos:

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. PREVALÊNCIA DOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. TRATADO BRASIL-HOLANDA. O Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001. Porém, os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, no caso de conflito entre o disposto em norma interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado. Nesse aspecto, o art. 7ª da convenção comporta norma objetiva, que impede a incidência tributária no país da fonte, a menos que reste demonstrada a configuração de um estabelecimento permanente. A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) inclui-se no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil e, por esse motivo, aplica-se sobre ela o mesmo entendimento acima expressado, com fundamento no disposto no art. 11 da Lei 13.202/2015 e no art. 106, I, do Código Tributário Nacional. (CARF - Acórdão nº 1201-005.569 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 15 de agosto de 2022 – Relator Efigênio de Freitas Junior)

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR EMPRESA CONTROLADA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. COMPATIBILIDADE COM A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INTERNA DO PAÍS. Não são

incompatíveis as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Não se trata de esvaziar o conteúdo do artigo 7º da convenção, mas sim de compatibilizá-lo com a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior que se insere na categoria de norma CFC, plenamente admitido pelo direito internacional. O que se tributa no Brasil os lucros auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, o que não é o mesmo que alcançar os lucros totais auferidos pela empresa situada em Luxemburgo, sujeita às regras de tributação daquele Grão-Ducado. A bitributação, no caso, é evitada pela norma brasileira que assegura a compensação integral do imposto pago no exterior, até o limite do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil. (CARF - Acórdão nº 9101-006.774 – CSRF / 1ª Turma – Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

40. Especificamente sobre o tratado entre Brasil e Luxemburgo, nos autos do acórdão acima destacado, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli registrou declaração de voto vencido que, a meu ver, bem posiciona a questão:

A controvérsia envolve a interpretação sistemática da tributação sobre lucros auferidos por empresas controladas domiciliadas no exterior (no caso, Luxemburgo), prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a norma de “bloqueio” prescrita no artigo VII dos acordos celebrados pelo Brasil com outros Estados para evitar a dupla-tributação da renda. Pois bem. Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros no exterior, o presente Julgador, em coautoria com o I. Cons. Alexandre Evaristo Pinto, já expôs que:

Em primeiro lugar, sempre é importante registrar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como “controlled foreign companies” (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais (“worldwide income taxation”), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.

Com relação à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/2014, Heleno Torres assinalava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) verificação se a sociedade controlada é

cotada em bolsa de valores; (iii) verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv) verificação da data contábil e prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do “de minimis”, pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição.

Por sua vez, no tocante ao regime instaurado a partir da Lei nº 12.973/14, Matheus Piconez pontua que tais regras não seguem as definições e objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras.

Desse modo, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

Feitas as ponderações iniciais sobre o que deveria ser uma norma CFC, passamos à evolução histórica das normas brasileiras que regem o tema.

Conforme mencionado anteriormente, a tributação das pessoas jurídicas brasileiras em bases universais começou com o advento da Lei n. 9.249/1995, que prescreveu, em seu artigo 25, que:

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 embasem 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.

A redação dos referidos dispositivos legais não passou ilesa a críticas, sendo que foram levantados dois pontos polêmicos: o primeiro em relação ao aspecto temporal, isto é, quando efetivamente o lucro do exterior deve ser tributado: se por ocasião da distribuição ou se automático (por ocasião do fechamento do balanço); e o segundo ponto em relação ao aspecto quantitativo, ou seja, qual a efetiva base de cálculo: se é o lucro líquido “puro” (lucro contábil ou lucro societário) ou se é o lucro líquido ajustado pelas normas tributáveis brasileiras (“lucro fiscal”).

(...) até o advento do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, tributava-se o lucro efetivamente distribuído, na linha do que dispunham a Instrução Normativa n. 38/1996 e, em seguida, a Lei n. 9.532/1997.

Todavia, após a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o momento de tributação passou a ser automático quando do encerramento de cada ano-calendário, o que acabou, a passos tortos, se repetindo sob a égide da lei atual (Lei 12.973/2014).

A constitucionalidade desse dispositivo, notadamente a “distribuição automática” dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2588), ação esta que, conforme resumiu o voto vencido do acórdão recorrido, da lavra da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, foi julgada pelo STF:

(...)

De fato, a decisão proferida da ADIN 2588 não atingiu a tributação de empresas controladas e domiciliadas em países com tributação normal, isto é, países não considerados como paraísos fiscais. De igual modo não foi objeto de julgamento vinculante a aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 em relação aos lucros auferidos por investidas sediadas em países que possuam com o Brasil Acordos ou Convenções para fins de evitar a dupla tributação da renda, como é o caso de Luxemburgo.

Nessa situação, ou seja, sobre lucros de controladas domiciliadas na Argentina - país este que não é considerado paraíso fiscal e que possui acordo contra a dupla tributação da renda celebrado com o Brasil -, entendo que não é cabível a cobrança de imposto de renda brasileiro no modo piloto automático ou à luz do que dispõe o art. 74, justamente em face do artigo 7 do tratado Brasil/Luxemburgo, aprovado pelo Decreto nº 85.051/80, in verbis:

(...)

Como se vê, o artigo 7º em questão outorga competência exclusiva para tributação dos lucros de uma sociedade residente em um Estado contratante a este Estado, fato este suficiente para, com fundamento no artigo 98 do CTN32, afastar o comando legal do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 nesse caso concreto.

41. O raciocínio, embora mencione a MP 2.158-35/01, igualmente se aplica, a meu ver, ao regime jurídico pós-Lei 12.973/2014. Isto ocorre porque tanto na regra anterior quanto na regra atual o evento tributável corresponde a *lucros* auferidos por controladas no exterior, os quais de acordo com o mencionado art. 7º dos tratados (convenção modelo), só podem ser tributados pelo país de residência das controladas a não ser que exista um estabelecimento permanente no país de residência da controladora.

42. O artigo 7º do tratado Brasil/Luxemburgo, aprovado pelo Decreto 85.051/80, tem a seguinte redação:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

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

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

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

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

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

43. Como se vê, o artigo 7º em questão outorga competência exclusiva para tributação dos lucros de uma sociedade residente em um Estado contratante a este Estado.

44. No caso em tela, a Odebrecht International Participations S.À.R.L. – OIP não desempenha qualquer atividade no Brasil, razão pela qual seus rendimentos não podem ser tributados pelas autoridades fiscais brasileiras, sob pena de dupla tributação, e ofensa ao tratado celebrado pelo Brasil no pleno exercício de sua soberania.

45. Assim, não poderia a fiscalização ter adicionado o resultado apurado pela controlada luxemburguesa.

46. Assim, assiste razão à Recorrente no ponto.

2.1.2. Resultado positivo da consolidação (Item 4.1.2. do TVF).

47. Como visto, no que tange ao tópico do lançamento relativo ao denominado “Resultado Positivo da Consolidação”, a fiscalização adotou 3 premissas que, somadas, levaram à existência de um resultado positivo das empresas consolidadas. Em primeiro lugar, procedeu-se com a desconsideração das retificações, considerando-se a consolidação na forma em que realizada na ECF original (primeira premissa). Além disso, procedeu-se com a exclusão da investida venezuelana (segunda premissa) e de outras 5 empresas (terceira premissa).

48. Ao final, com a retirada das empresas e com a consolidação na forma declarada na ECF-originária, identificou-se um resultado positivo da consolidação horizontal, o qual foi objeto do lançamento de ofício.

a) Possibilidade de retificação da ECF para alteração das empresas e valores da consolidação.

49. Relativamente à primeira das premissas adotadas pela fiscalização, quanto à impossibilidade de retificação da ECF no que tange à consolidação horizontal facultativa dos resultados em investidas no exterior, assim fundamentou-se o TVF:

Como já dito anteriormente, a opção por considerar os resultados das investidas estrangeiras de forma consolidada é liberalidade de cada empresa. No entanto, esta opção, uma vez exercida, é irretratável, conforme dispõe o §6º art. do art. 78 da Lei nº 12.973/2014

(...)

Analisando-se os arquivos de Escrituração Contábil Fiscal (ECF) transmitidos pela fiscalizada via Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para o ano-calendário de 2017, constatamos a existência de 4 (quatro) arquivos distintos: (1) ECF original, transmitida em 28/03/2018; (2) ECF retificadora, transmitida em 06/08/2018; (3) ECF retificadora, em 19/09/2018 e (4) ECF retificadora, em 15/07/2019. Nas ECFs retificadoras, houve alteração tanto das empresas envolvidas na consolidação, quanto dos valores dos resultados declarados.

Considerando-se que a opção pela consolidação de resultados é irretratável, as alterações procedidas nos Demonstrativos de Consolidação das ECFs retificadoras devem ser ignoradas, sendo válida a consolidação realizada por meio da ECF originalmente transmitida em 28/03/2018, sob hashcode nº - CB1075590FE429061FBBFF3A431DB851B71A6F23-8. A seguir apresentamos

quadro resumo com as informações da consolidação realizada na ECF válida (fls. 7687 a 7694):

50. Portanto, o cerne do entendimento adotado pela fiscalização é o de que, sendo a consolidação horizontal irretratável, não podem ser consideradas as alterações feitas na referida consolidação mediante retificação da ECF, **mesmo antes do início da fiscalização**.

51. De início, cumpre observar que referida “consolidação horizontal” é exceção – ou, de certa forma, um regime de transição – à regra geral de cômputo individualizado do resultado de cada controlada, definida nos termos do artigo 77 da Lei 12.973/2014.

52. O artigo 78 da Lei 12.973/2014 – cuja vigência foi sucessivamente prorrogada – estabelece que as parcelas “do ajuste do valor do investimento em controlada equivalente aos lucros por ela auferidos” poderão ser consideradas de forma consolidada:

Art. 78. Até o ano-calendário de 2024, as parcelas de que trata o art. 77 desta Lei poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, pelo menos, uma das seguintes situações:

53. Trata-se a consolidação de verdadeira faculdade da empresa controladora, constatação que decorre tanto da expressão “poderão” (no caput do art. 78), quanto da menção ao verbete “opção” (no § 6º do artigo). A consolidação horizontal ou “*blending*” a que se refere o dispositivo importa na soma algébrica dos resultados positivos e negativos das controladas estrangeiras, desde que presentes determinados requisitos. Certificando-se do atendimento aos requisitos para a consolidação, bem como os resultados de cada investida, a controladora avaliará a vantagem de efetuar seu agrupamento.

54. Optando por fazê-lo, deverá realizar a demonstração individualizada em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, bem como a demonstração das rendas ativas e passivas, para fins de verificação da possibilidade de consolidação (art. 78, § 1º).

55. Os resultados das empresas cuja consolidação foi realizada serão “somados” e, em caso de resultado positivo, este será adicionado ao lucro líquido relativo ao ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas estrangeiras, impactando na determinação do lucro real da controladora (art. 78, § 2º). Em caso de resultado negativo, a controladora informará à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação (§ 3º), e, após, os saldos remanescentes dos prejuízos de cada pessoa jurídica investida podem ser utilizados na compensação com seus respectivos lucros futuros (§ 4º).

56. Por fim, dispõe o parágrafo 6º que “a opção pela consolidação é irretratável para o ano-calendário correspondente”.

57. A Instrução Normativa 1.520/2014 adiciona que a opção da consolidação “é irretratável para o ano-calendário correspondente e deve ser exercida no Demonstrativo de

Consolidação previsto no art. 37 relativo ao ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior” (art. 11, § 7º, I), bem como que é possível a consolidação parcial (inciso II). Ainda, que a controladora “somente poderá efetuar uma única consolidação” (art. 11, § 8º).

58. Com base em tais dispositivos, entendeu a fiscalização por desconsiderar as ECF-retificadoras e as informações nelas prestadas, **inclusive aquelas realizadas antes do início do procedimento de fiscalização.**

59. A meu ver, o procedimento da fiscalização quanto à interpretação da legislação não encontra guarida no ordenamento, por vários motivos.

60. De início, há de se considerar que as obrigações acessórias têm por objeto primordial a prestação, positiva ou negativa, “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, nos termos do art. 113, § 2º. O interesse do Fisco com as obrigações acessórias é a **prestação de informações**, para fins de controle, monitoramento e fiscalização.

61. A legislação tributária reconhece que a declaração retificadora tem “a **mesma natureza da declaração originariamente apresentada**”, nos termos do art. 18 da Medida Provisória 2.189-49 (norma de hierarquia idêntica à Lei 12.973/2014), cuja aplicabilidade é reconhecida pela jurisprudência pátria, a exemplo do seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

4. Considerando que tanto a declaração original quanto a retificadora têm a mesma natureza jurídica, tendo a declaração original sido retificada, vale a informação mais recente constante da "declaração retificadora", que tem a mesma natureza e o mesmo efeito jurídico daquela, mas é posterior, sendo, conforme o art. 18 da Medida Provisória 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, desnecessária a autorização da autoridade administrativa. (AgInt no REsp n. 1.798.667/PB, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 17/6/2024, DJe de 26/6/2024.)

62. E, mesmo eventualmente reconhecendo-se que caberia à RFB a regulação específica das retificações de obrigações acessórias, há de se notar que a Instrução Normativa 1.422/2013, vigente à época dos fatos, além de reconhecer que a “ECF retificadora terá a mesma natureza da ECF retificada, substituindo-a integralmente para todos os fins e direitos” (art. 6º, § 1º), não estabeleceu limitação à retificação no que tange ao bloco X, que trata da apuração dos lucros no exterior.

63. Ainda, note-se que nem mesmo a Instrução Normativa 1.520/2014 – que regula expressamente a matéria dos lucros no exterior - contém proibição de retificação da ECF no que tange ao Demonstrativo de Consolidação das controladas, mas apenas quanto às coligadas e o

regime de competência¹, tema que é objeto de outro dispositivo legal da Lei 12.973/2014, não se confundindo com a chamada “consolidação horizontal” transitória prevista no art. 77-79 da Lei 12.973/2014.

64. **Portanto, não só não há vedação expressa à retificação da ECF, ou especificamente do Demonstrativo de Consolidação, seja a nível legal ou regulamentar, como na verdade a legislação federal expressamente reconhece que a ECF retificadora substitui integralmente a ECF originalmente entregue.**

65. Dessa forma, ao dispor que a consolidação é irretratável, o que o legislador da Lei 12.973/2014 parece ter pretendido foi definir que, uma vez havendo a opção pela consolidação, as consequências jurídicas de tal opção terão de ser arcadas pela controladora na forma em que previstas na Lei, em especial quanto à vedação à utilização dos saldos de prejuízos a que alude o § 4º do mesmo artigo e o tratamento individualizado das “não consolidadas”. **Não se trata de um dispositivo legal voltado à vedação da retificação de obrigação acessória, mas da vedação à não submissão do contribuinte às consequências jurídicas posteriores derivadas da opção de consolidação.**

66. Um exemplo permite ilustrar o raciocínio: uma vez que o contribuinte tenha optado por consolidar determinadas de suas controladas, e gerado resultado negativo, em caso de saldo remanescente de prejuízo, este saldo remanescente tem uso limitado à própria pessoa jurídica que o gerou, nos termos do parágrafo 4º do art. 78 da Lei 12.973/2014. Ou seja, em períodos subsequentes, mesmo em futuras consolidações, o estoque fica “estabilizado” e será compensável apenas com lucros futuros da própria entidade. Sérgio André Rocha esclarece o ponto:

“Pense-se, por exemplo, no caso da empresa brasileira “A” que tem as controladas “B”, “C” e “D” no exterior. “B” teve um lucro de \$100, enquanto “C” e “D” tiveram prejuízos de \$100 cada uma. Nesse caso, o resultado da consolidação será negativo e a empresa brasileira “A” poderá fazer a combinação que quiser para a utilização dos prejuízos de “C” e “D”. Poderá, por exemplo, utilizar integralmente o prejuízo de “C” e manter a totalidade do prejuízo de “D” para compensação com seus lucros futuros. Poderá utilizar \$50 do prejuízo de cada entidade, mantendo igual valor para compensação futura de seus lucros, e assim por diante.

Uma vez determinado o saldo remanescente de prejuízo, este será informado à Receita Federal por meio do mesmo “Demonstrativo de Prejuízos Acumulados do Exterior” antes mencionado. A partir de então **tais prejuízos somente serão**

¹ Art. 19-A. Opcionalmente, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil poderá oferecer à tributação os lucros auferidos por intermédio de suas **coligadas** no exterior na forma prevista no art. 19, independentemente do descumprimento das condições previstas no caput do art. 17.

§ 2º A opção de que trata o caput:

III - é irretratável, não sendo válida a ECF retificadora fora do prazo de sua entrega para a comunicação de que trata o § 1º.

compensáveis com lucros futuros da mesma entidade que os gerou. Ou seja, no caso de futuras consolidações, tais prejuízos acumulados somente serão utilizáveis até o limite dos lucros da entidade que os gerou, e que forem incluídos na consolidação. Todavia, **tais prejuízos não poderão ser utilizados para compensar lucros de outras controladas, diretas ou indiretas, no exterior, que tiverem sido incluídos na consolidação².**

67. Assim, tendo optado pela consolidação, o contribuinte está sujeito às consequências de tal consolidação, que podem inclusive se prolongar para além do período de apuração. No exemplo acima, a consequência é a limitação do uso do saldo de prejuízo fiscal das controladas. **Por isso que a consolidação é dita por irretroatável: as consequências de sua utilização têm reflexos inclusive para além do exercício e, portanto, não podem ser revertidas.**

68. Não significa dizer, por outro lado, que a obrigação acessória ECF não possa ser retificada para ajustar as informações relativas à consolidação. Até porque a consolidação depende do cumprimento de determinadas condicionantes, que, muitas vezes, serão identificadas apenas *a posteriori*.

69. Nesse ponto, é preciso considerar que, em diversos países, a obrigatoriedade de apresentação de demonstrações financeiras é posterior à data de entrega da ECF. Isso obriga as empresas a lidarem com informações provisórias, fornecidas pela contabilidade das investidas que, muitas vezes, serão posteriormente corrigidas. Os valores dos resultados são alterados. Ajustes de avaliação de ativos são feitos. Tributos são (re)calculados e recolhidos. Tudo isso pode se dar – como de fato ocorre – posteriormente ao envio da ECF brasileira.

70. É possível que haja, por exemplo, alteração na relação Renda Total x Renda Ativa para determinada controlada, o que implica na possibilidade ou não da própria consolidação daquela investida.

71. Concluir pela impossibilidade de retificação de ECF significaria, nestes casos, **que o contribuinte seria “obrigado” a permanecer com uma informação incorreta – por exemplo, com a consolidação de uma empresa que não poderia estar consolidada – com base em uma interpretação excessivamente literal do dispositivo legal** e que conflitaria também com o enunciado prescritivo do art. 147, § 1º e § 2º, do CTN.

72. E, com base em referida informação desatualizada ou mesmo simplesmente incorreta, o contribuinte poderia inclusive ser penalizado por erro na obrigação acessória que ele próprio não estaria autorizado a alterar. Parece-me, com a devida vênia, uma incongruência obviamente indesejada, e que demonstra a ilogicidade de interpretar-se o parágrafo 6º do art. 78 de forma a impedir a retificação da ECF.

73. E ressalte-se que o artigo em questão não faz referência à obrigação acessória, mas à consolidação. **A interpretação de restringir a retificação da ECF, portanto,**

² ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. 3ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2022. Pág. 232.

resultaria em uma interpretação do dispositivo legal que privilegiaria a manutenção de uma informação incorreta em ECF, em clara afronta ao que – como dito – constitui a utilidade e interesse do dever instrumental: a prestação de informações ao Fisco.

74. O próprio Fisco seria, em abstrato, prejudicado, nos casos em que, por exemplo, um resultado de determina controlada seja posteriormente retificado para maior. Tal resultado ajustado ficaria de fora da Tributação em Bases Universais? Por óbvio que não.

75. Nesse mesmo sentido comenta Paulo Arthur Cavalcante Koury, em recente obra sobre a sistemática da Lei 12.973/2014:

“Entretanto, não existe impedimento legal para a retificação de informações erroneamente incluídas em qualquer dos campos da ECF, que hoje corresponde à obrigação acessória por meio da qual se apura o IRPJ e a CSLL. Nesse sentido, a título de exemplo, o chamado Manual de Orientação do Leiaute da ECF, aprovado pelo ADE Cofis n. 86/2020, permite, genericamente, a retificação da declaração até cinco anos após a sua entrega. Desse modo, caso o contribuinte identifique que incluiu no regime de consolidação uma pessoa jurídica que não satisfazia os requisitos do art. 78 da Lei 12.973/2014, por exemplo, ele terá o direito de promover a retificação, inclusive com os efeitos da denúncia espontânea, previstos no art. 138 do CTN³”

76. Assim, entendo que assiste razão à Recorrente ao sustentar ter sido incorreta a premissa adotada pela fiscalização no sentido de desconsiderar as retificações realizadas na ECF anteriormente ao início da fiscalização.

77. Trata-se de vício grave no lançamento, uma vez que toda a continuidade da apuração feita pela fiscalização baseia-se na utilização inicial de declarações que foram substituídas, para todos os efeitos, por novas. **A partir de tal premissa, todos os cálculos foram refeitos, o que implica em nítido erro na determinação da matéria tributável, para o qual é incabível a correção em sede de processo administrativo.**

78. A rigor, não havendo previsão legal para desconsideração das retificações, juridicamente a ECF original não mais produz quaisquer efeitos. **O lançamento, portanto, a meu ver, encontra-se irremediavelmente prejudicado já por esta razão.**

79. Não obstante, por cautela, passo à apreciação também das demais premissas adotadas pela fiscalização.

b) Exclusão Venezuela.

80. Ainda quanto à apuração do “Resultado Positivo da Consolidação”, outra premissa utilizada pela fiscalização para chegar ao resultado consolidado diz respeito à exclusão

³ KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A tributação brasileira de sociedades no exterior: das origens ao imposto mínimo global. Belo Horizonte: Fórum, 2023. Pág. 114.

da investida “Construtora Norberto Odebrecht S.A. – Sucursal Venezuela”, assim justificada no TVF:

Primeiramente, cabe observar, em relação à Construtora Norberto Odebrecht S.A. – Sucursal Venezuela (item nº 35), **que embora a fiscalizada tenha marcado a opção “sim” para consolidação de seu resultado na ECF, não houve preenchimento do “Demonstrativo de Consolidação” para a investida**, do que se conclui que a fiscalizada, na realidade, optou por não consolidar seu resultado, sendo que uma das condições para fazê-lo, conforme §5º do art. 11 da IN RFB nº 1.520/14, é justamente manifestar-se em relação ao montante de resultado negativo que deseja utilizar na consolidação. Assim, entendemos que a fiscalizada não fez opção por consolidar o resultado da investida CNO SUC Venezuela.

81. Portanto, a fiscalização baseia-se no fato de que, embora tenha marcado a opção “sim” para consolidação da sucursal venezuelana, não havia preenchido o “Demonstrativo de Consolidação”, o qual seria o documento que efetivamente perfectibiliza a opção pela consolidação.

82. A tal justificativa, assim opôs-se a Recorrente:

156. Ainda, importa notar que, novamente, a Decisão Recorrida se restringiu a reiterar o entendimento das Autoridades Fiscais sem apresentar maiores justificativas. No caso, a Decisão Recorrida se restringiu a alegar que teria ocorrido “opção ineficaz” pela consolidação dos resultados da investida venezuelana, em razão do não preenchimento em ECF original das informações da entidade no “Demonstrativo de Consolidação”.

157. No entanto, novamente, a Decisão Recorrida não é capaz de indicar um único dispositivo legal que fundamente suas conclusões, vagamente alegando que a opção pela consolidação dos resultados da sucursal na Venezuela “não foi concluída em sua plenitude”.

158. Ocorre na verdade, I. Julgadores, que a sucursal venezuelana da Recorrente foi retirada da consolidação também por um efeito muito específico e que nos leva à terceira contradição: os valores de prejuízo apurado pela sucursal venezuelana no ano-calendário de 2017, conforme retificação apresentada durante a fiscalização e o objeto da multa de ofício discutida no presente processo administrativo.

83. Opondo-se ao entendimento da fiscalização, embora reconheça não ter preenchido o Demonstrativo de Consolidação corretamente, o contribuinte defende que deve ser considerada a manifestação do interesse de consolidar a investida em questão, ponderando ainda que o entendimento da fiscalização implicaria em contradição, uma vez que, embora tenha sido retirada da consolidação pela fiscalização, seus prejuízos também foram ajustados pelo mesmo TVF.

84. Vejamos.

85. A respeito da opção pela consolidação, o parágrafo 1º do artigo 78 dispõe que a consolidação “deverá conter a demonstração individualizada em subcontas”, e a “demonstração das rendas ativas e passivas”, “na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

86. A pretexto de regulamentar a opção pela consolidação, a Instrução Normativa 1.520/2014 previu determinados “demonstrativos”, os quais seriam necessários à consolidação:

§ 2º Para fins da consolidação prevista neste artigo, a controladora no Brasil deverá:

I - efetuar a demonstração individualizada em subcontas prevista na Seção I do Capítulo I; e

II - informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) os seguintes demonstrativos:

a) Demonstrativo de Rendas Ativas e Passivas na forma prevista no art. 39;

b) Demonstrativo de Resultados no Exterior na forma do art. 36;

c) Demonstrativo de Consolidação previsto no art. 37;

d) Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior previsto no art. 38; e

e) Demonstrativo de Estrutura Societária no exterior no art. 41.

87. Em específico sobre o Demonstrativo de Consolidação, sobre o qual repousa a controvérsia, o art. 37 da Instrução Normativa o define e aponta suas informações:

Art. 37. O Demonstrativo de Consolidação conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada que terão os resultados positivos ou negativos consolidados;

II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;

III - o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais;

IV - o resultado negativo próprio da controlada no período em moeda do país de domicílio e em Reais;

V - o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais; e

VI - o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais.

88. Ainda, para que se compreenda efetivamente referida obrigação acessória, e como se dá seu preenchimento, faz-se necessário conferir como se dá o preenchimento da ECF. O

“Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF - Ano-calendário 2018 e situações especiais do ano-calendário 2019 - Anexo ao ADE Cofis nº 9/2019” nos ajuda a compreender tal procedimento.

89. Em sua página 471, o Manual trata do Registro X353: Demonstrativo de Consolidação, afirmando que “este demonstrativo é o que se refere o inciso II do art. 35 da Instrução Normativa RFB no 1.520, de 4 de dezembro de 2014”.

90. Conforme o Manual, no Registro X353 são indicados os resultados das investidas, para que se possa realizar a soma algébrica que constitui a chamada “consolidação horizontal”:

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tamanho	Decimal	Valores Válidos	Obrigatório
1	REG	Texto Fixo Contendo a Identificação do Registro (X353).	C	4	-	[X353]	Sim
2	RES_NEG_UTIL	Resultado Negativo Utilizado na Consolidação na Moeda do País de Domicílio.	N	19	2	-	Não
3	RES_NEG_UTIL_REAL	Resultado Negativo Utilizado na Consolidação em Reais.	N	19	2	-	Não
4	SALDO_RES_NEG_NAO_UTIL	Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado na Moeda do País de Domicílio.	N	19	2	-	Não
5	SALDO_RES_NEG_NAO_UTIL_REAL	Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais.	N	19	2	-	Não
6	RES_PROP	Resultado (positivo ou negativo) Próprio da Controlada no Período na Moeda do País de Domicílio.	N	19	2	-	Não
7	RES_PROP_REAL	Resultado (positivo ou negativo) Próprio da Controlada no Período em Reais.	N	19	2	-	Não

91. Ainda, dispõe o Manual da ECF (pág. 471) que o Registro X353 apenas é preenchido em determinadas circunstâncias:

I – Regra de Validação de Registro:

REGRA_X353_PREENCHER: Este registro só ser preenchido/habilitado quando X340.IND_CONTROLE for diferente de “6” (Coligada em Regime de Caixa) e quando X340.IND_CONSOL igual a “S” (Sim).

92. Portanto, o registro X353 apenas deve ser preenchido se, no Registro X340, o campo IND_CONTROLE for diferente de “6” e o campo IND_CONSOL for igual a “S”.

93. Tais campos do Registro X340 referem-se à indicação do interesse em consolidar os resultados e do tipo de controle, conforme páginas 461-462 do Manual:

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tamanho	Decimal	Valores Válidos	Obrigatório
4	IND_CONTROLE	Indicador de Controle 1 – Controlada Direta 2 – Controlada Indireta 3 – Equiparada a Controlada 4 – Coligada em Regime de Competência 5 – Filial ou Sucursal 6 – Coligada em Regime de Caixa 7 – Joint Venture 8 – Partnership 9 – Trust 10 – Coligada em Regime de Competência por Opção (art. 19-A da Instrução Normativa RFB no 1.520/2014).	N	2	-	[1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 10]	Sim
7	IND_CONSOL	Indicador de Consolidação: Informar se a investida terá os resultados positivos e negativos consolidados: S = Sim N = Não	C	-	-	[S; N]	Sim

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tamanho	Decimal	Valores Válidos	Obrigatório
8	MOT_NAO_CONSOL	Motivo da Não Consolidação: 1 – Opção; 2 – Domiciliada em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários; 3 – Domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou é beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, listados na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de; 4 – Submetida a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 22; 5 – Controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto nos incisos II e III do art. 13; 6 – Teve renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total no período, nos termos definidos no art. 22.	N	-	-	[1; 2; 3; 4; 5; 6]	Não

94. Note-se que, no Registro X340, são apresentados apenas dados de identificação das participações, tipo de controle e indicação de consolidação. Não há, neste momento, indicação do valor do resultado, nem dados econômico-financeiros da investida estrangeira, os quais são realizados no Registro X351 – Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior.

95. Por consequência, ainda de acordo com o Manual, o Registro X353 é de caráter “FACULTATIVO”, e só deve existir se, no campo X340.IND_CONTROLE, não tiver sido indicado o valor 6 – “Coligada em Regime de Caixa”. Já o próprio Registro X340 é de caráter “OBRIGATÓRIO CONDICIONAL”:

X340	2	Identificação da Participação no Exterior	F	OC (Se 0020.IND_PART_EXT = "S")	[0;N]
X353	3	Demonstrativo de Consolidação	F	F Não deve existir Se X340.IND_CONTROLE = "6"	[0;N]

96. **Assim, o fluxo de preenchimento da ECF, no que tange à consolidação, é o seguinte:**

- No Registro 0020 – Parâmetros Complementares (obrigatório), o contribuinte informa, no campo IND_PART_EXT, se tem participações no exterior, em resposta de SIM ou NÃO;
- Caso tenha respondido SIM, surge a obrigatoriedade de preencher o Registro X340 – Identificação da Participação no Exterior. Neste registro, são preenchidos os dados do investimento no exterior: razão social, país, tipo de controle (campo IND_CONTROLE), e indicador de consolidação (IND_CONSOL). O campo IND_CONTROLE é de opções múltiplas, ao passo que o campo IND_CONSOL é de SIM ou NÃO.
- Caso indique NÃO no campo IND_CONSOL (X340), o campo MOT_NAO_CONSOL (X340) deve ser preenchido.
- Por outro lado, caso tenha indicado SIM no campo IND CONSOL (X340) e, simultaneamente, não se trate de participação em coligada com regime de caixa (campo IND CONTROLE X340), surge a obrigatoriedade de preencher o Registro X353;**

e) Por fim, no Registro X353, o contribuinte finalmente informa o resultado da investida no ano-calendário (RES_PROP), o saldo do resultado negativo utilizado na consolidação (RES_NEG_UTIL) e o saldo do resultado negativo não utilizado (SALDO_RES_NEG_NAO_UTIL);

97. Portanto, é tão somente com o preenchimento efetivo do Registro X353 – Demonstrativo de Consolidação que se informa o valor do resultado da controlada para fins de consolidação e, com isso, se realiza a soma algébrica que constitui efetivamente a consolidação prevista no art. 78 da Lei 12.973/2014.

98. A opção SIM no campo IND_CONSOL do Registro X340 não perfectibiliza a consolidação, pois automaticamente gera a obrigação de preenchimento de outro campo da ECF. **Apenas com o preenchimento de ambos é que a consolidação é efetivamente realizada.**

99. A meu ver, não se trata de uma etapa dispensável. Pelo contrário, seu preenchimento é imprescindível à consolidação horizontal, pois é apenas nele que são informados os resultados das investidas que se pretende consolidar. Sem seu preenchimento, não estão disponibilizados os dados numéricos do resultado que permitem o encontro de contas e a compensação horizontal entre os resultados da controlada.

100. Em outras palavras: sem o valor numérico do resultado da investida, o qual consta apenas no Demonstrativo X353, não há como realizar a soma algébrica que é a consolidação.

101. No caso em tela, a Recorrente indicou no campo X340.IND_CONSOL, para a investida Venezuela, a resposta SIM. Todavia, não preencheu o Registro X353.

102. Na ECF-originária, de 28/03/2018 (e-fls. 7687-7694), verifica-se que a filial foi informada no campo X340 e indicado SIM no campo Indicador de Consolidação. Todavia, o Registro X353 não foi preenchido. Nas retificações (e-fls. 7695 e seguintes), a Recorrente **não sanou a falha**, mesmo tendo, curiosamente, incluído novas investidas na consolidação e alterado alguns resultados, **inclusive o da própria investida venezuelana**. Parece que a própria empresa não tinha segurança quanto ao interesse na consolidação de tal investida ou até mesmo que sua indicação se deu por erro.

103. Mesmo retomando-se as considerações feitas por este Relator quanto ao caráter instrumental da obrigação acessória, bem como a impossibilidade de desconsideração das retificações realizadas anteriormente ao início do procedimento fiscal, percebe-se que o contribuinte efetivamente não preencheu a obrigação acessória da forma necessária à própria realização da consolidação, mesmo tendo realizado várias retificações nos Registros correspondentes na ECF.

104. Isto é: embora admita-se a retificação da ECF, anteriormente ao início de qualquer fiscalização, inclusive nos campos que dizem respeito à consolidação, nos termos acima referidos, entendo que o campo relativo ao Demonstrativo de Consolidação (X353) é o que

possibilita a soma algébrica que constitui a própria consolidação. **Sem ele, não há como realizar a consolidação, por impossibilidade prática: não há como somar um resultado de uma investida cujo valor não se conhece.**

105. No caso em tela, a Recorrente não preencheu o Demonstrativo antes do início da fiscalização de forma a incluir o resultado da filial venezuelana, mesmo tendo retificado a ECF e alterado o registro em questão para outros dados. O resultado da filial em questão era, quando do início da fiscalização, desconhecido.

106. Destarte, mesmo considerando-se as ECFs retificadoras, nos termos já expostos anteriormente, reputo correto o entendimento da fiscalização em excluir o resultado da investida venezuelana do cálculo do Resultado da Consolidação. Referida filial deve ser tratada de forma individual, como de fato ocorreu no TVF. **Todavia, ante o prejuízo por ela apurado, não resulta em tributo a pagar sobre tal resultado.**

c) Exclusão demais empresas. Renda Ativa x Passiva.

107. No que tange à exclusão das demais empresas da consolidação realizada pela Recorrente, essa se deu pelo fato de que tais investidas teriam renda ativa própria inferior a 80% de sua renda total:

Por esta razão, tanto o art. 84 da Lei 12.973/14 como o art. 21 da IN RFB 1.520/14 relacionam espécies de receitas que são excluídas do conceito de renda ativa, ou seja, enquadram-se como receita passiva: receita de royalties, juros, dividendos, participações societárias, aluguéis, ganho de capital, aplicações financeiras e intermediação financeira.

Embora devesse ser óbvio, no caso de receita de participação societária, a Instrução Normativa deixou ainda mais claro que não somente o resultado positivo da participação é enquadrado como receita passiva, mas também os demais acréscimos que sejam reflexo direto dessa participação societária, como a variação cambial desse investimento. Afinal, a variação cambial ativa é espécie de receita financeira, análoga à receita de juros e, em assim sendo, não constitui renda direta de atividade econômica própria de uma empresa, salvo se seu ramo de atuação for o mercado financeiro.

Das 14 (quatorze) investidas incluídas na consolidação da fiscalizada em 2017, verificamos que 05 (cinco) delas apuraram renda ativa própria inferior a 80% de sua renda total.

Como se demonstrará a seguir, o cálculo apurado pela fiscalizada considerou, indevidamente, a receita de variação cambial como renda ativa própria, levando-se a considerar equivocadamente que tais investidas poderiam participar da consolidação de resultados no período analisado.

108. Basicamente, a fiscalização entendeu que as receitas de variação cambial das empresas “Construtora Odebrecht Chile S.A.”, “Construtora Norberto Odebrecht S.A. – Sucursal México”, “Concessionaria Chavimovic S.A.C”, “Construtora Norberto Odebrecht – Sucursal Uruguai” e “Construtora Norberto Odebrecht Uruguay S.A.” teriam auferido ganhos por variação cambial que ultrapassariam 80% de sua receita total, impedindo que seus resultados fossem levados à consolidação do art. 78 da Lei 12.973/2014.

109. Com efeito, o artigo 78 em questão efetivamente impede a consolidação das investidas que tenham “renda ativa própria inferior a 80% da renda total”:

Art. 78. Até o ano-calendário de 2024, as parcelas de que trata o art. 77 desta Lei poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, pelo menos, uma das seguintes situações:

IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

110. A distinção entre renda ativa e passiva é tipicamente uma regra própria CFC, evidenciando uma aproximação entre o regime brasileiro e as práticas internacionais em relação à matéria.

111. O conceito de renda ativa e passiva, para os fins do art. 78, é definido pela própria Lei 12.973/2014, cujo artigo 84 assim dispõe:

Art. 84. Para fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - renda ativa própria - aquela obtida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes de:

- a) royalties;
- b) juros;
- c) dividendos;
- d) participações societárias;
- e) aluguéis;
- f) ganhos de capital, salvo na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de 2 (dois) anos;
- g) aplicações financeiras; e
- h) intermediação financeira.

II - renda total - somatório das receitas operacionais e não operacionais, conforme definido na legislação comercial do país de domicílio da investida; e

112. A respeito de referido rol, esclarece Sérgio André Rocha tratar-se de rol de caráter taxativo:

“Um aspecto relevante, decorrente da análise do artigo 84, I, da Lei 12.973, é que a lista de rendas passivas ali prevista é taxativa. Essa conclusão é inferida da expressão “excluídas as receitas decorrentes de”, que antecede a lista de rendas passivas acima apresentadas. Dessa maneira, só seriam rendas passivas aquelas ali identificadas⁴”.

113. A natureza de rol **taxativo** do artigo 84 também é observada por Mauro da Cruz Jacob e Rafael Capanema Petrocchi, para quem “a definição de renda ativa comporta qualquer modalidade, desde que não enquadrada nas exceções do citado dispositivo, **estas, por sua vez, taxativamente, definidas como renda passiva**”⁵, e Roberto Codorniz Pereira, ao apontar que “a renda ativa foi caracterizada de modo residual pelo artigo 84”⁶.

114. Assim, apesar de o caput do art. 84 ter se direcionado à conceituação da “renda ativa” como “aquela obtida mediante exploração de atividade econômica própria”, o fato é que, pela redação do dispositivo, especialmente pelo uso da expressão “excluídas as receitas decorrentes de”, a definição de renda ativa se dá por exclusão das parcelas listadas no inciso I, e não por um conceito econômico ou antielisivo.

115. Nesse ponto, é preciso notar que, embora a diferenciação entre renda ativa e passiva seja típico conceito das “CFC Rules”, isto é, do conjunto de normas que visam evitar ou mitigar a alocação, deslocamento, movimentação ou manutenção artificial ou abusiva de lucros em jurisdições com baixa pressão fiscal, a Tributação em Bases Universais da Lei 12.973/2014 não é integralmente uma “CFC Rule”, e tem disposições específicas, criando um regime próprio para a tributação das controladoras brasileiras, que não guarda correspondência integral às regras internacionais, nem ostenta caráter puramente antielisivo, como apontam Roberto Codorniz Leite Pereira⁷, Paulo Ayres Barreto⁸ e outros. Portanto, suas disposições devem ser interpretadas à luz do que efetivamente consta na Lei brasileira e não diretamente nas práticas internacionais, embora estas naturalmente sejam relevante marco interpretativo.

⁴ ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. 3ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2022. Pág. 271.

⁵ JACOB, M.; PETROCCHI, R. AS NOVAS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR E A INTRODUÇÃO DOS CONCEITOS DE RENDA ATIVA E RENDA PASSIVA (MP N.627/13 E LEI N. 12.973/14): BREVE ESTUDO COMPARADO. **Revista de Direito Tributário da APET**, [S. l.], v. 11, n. 43, p. 63–80, 2014. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta/article/view/327>. Acesso em: 8 set. 2024.

⁶ CODORNIZ LEITE PEREIRA, Roberto. O Novo Regime de Tributação em Bases Universais das Pessoas Jurídicas Previsto na Lei nº 12.973/2014: as Velhas Questões foram Resolvidas?. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 33, p. 413–442, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/105>. Acesso em: 8 set. 2024.

⁷ CODORNIZ LEITE PEREIRA, Roberto. O Novo Regime de Tributação em Bases Universais das Pessoas Jurídicas Previsto na Lei nº 12.973/2014: as Velhas Questões foram Resolvidas?. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 33, p. 413–442, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/105>. Acesso em: 9 set. 2024.

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. “A tributação, por empresas brasileiras, dos lucros auferidos no exterior por suas controladas ou coligadas”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. V. 17. São Paulo: Dialética, 2013, pp. 225-226

116. Assim, é que, tratando da distinção entre renda ativa e passiva, Sérgio André Rocha dispõe que seu caráter não é antielusivo, mas simplesmente de restrição à utilização do regime benéfico transitório da consolidação:

“De fato, na experiência de outros países a distinção entre rendas ativas e passivas é utilizada como instrumento para a identificação dos casos em que a própria regra de transparência fiscal internacional será aplicada, ressaltando o seu caráter antielusivo. No Brasil, considerando a sistemática de tributação de lucros auferidos por controladas no exterior pós-Lei 12.973, a distinção de rendas ativas e passivas foi utilizada apenas para excluir determinadas situações de regimes em princípio mais vantajosos previstos pela lei.”

117. Não obstante tais considerações quanto a ser ou não taxativo o rol do art. 84, o que se observa é que a fiscalização “integrou” a lacuna da norma mediante adoção de analogia, equiparando a variação cambial do caso em tela à receita de juros.

118. O raciocínio empreendido pela fiscalização - e pela DRJ no acórdão recorrido – é de que a variação cambial ativa é “análoga” a receita de juros, em expressa e declarada analogia, o que é vedado pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional. Veja-se o trecho da fundamentação do TVF que justifica a exclusão das investidas:

Afinal, a variação cambial ativa é espécie de receita financeira, **análoga à receita de juros** e, em assim sendo, não constitui renda direta de atividade econômica própria de uma empresa, salvo se seu ramo de atuação for o mercado financeiro.

119. Como se nota, uma vez que o artigo 84 da Lei 12.973/2014 não faz expressa menção à exclusão/inclusão das receitas de variação cambial do conceito de receita ativa, a fiscalização integrou seu raciocínio mediante comparação da receita de variação cambial com outras receitas financeiras, como os juros. **Trata-se de típico emprego de analogia que resulta na exigência de tributo não previsto em lei, conduta vedada pelo ordenamento jurídico.**

120. Note-se que a fiscalização não empreendeu o raciocínio jurídico de que a variação cambial é “acessório” a acompanhar o “principal”, entendimento que - embora a princípio este julgador dele discorde - seria, em meu entender, defensável. Para isso seria necessário ter investigado a espécie específica da receita (“principal”) sobre a qual incidiu variação cambial (“acessória”) e, então, verificar se aquela enquadra-se no art. 84, analisando efetivamente a demonstração contábil daquela controlada e a origem dos lançamento a título de receita. **Todavia, não foi esta a linha adotada pelo lançamento, que se limitou a equiparar, analogicamente, variações cambiais a receitas de juros.**

121. Ainda que se supere o inadequado emprego da analogia, não há como deixar de observar que variações cambiais e os juros/aplicações financeiras/intermediação financeira (estas sim expressamente previstas no art. 84) tem natureza jurídica claramente distinta.

122. Assim, assiste razão à Recorrente nesse ponto.

d) Conclusão sobre o Resultado Positivo da Consolidação.

123. Feitas as considerações acima quanto às premissas adotadas pela fiscalização no cálculo do item 4.1.2 do TVF, resta verificar as consequências do raciocínio ora empreendido.

124. Como visto, em referido tópico do lançamento, denominado “Resultado Positivo da Consolidação”, a fiscalização adotou 3 premissas que, somadas, levaram à existência de um resultado positivo das empresas consolidadas. Em primeiro lugar, procedeu-se com a desconsideração das retificações, considerando-se a consolidação na forma em que realizada na ECF original (primeira premissa). Além disso, procedeu-se com a exclusão da investida venezuelana (segunda premissa) e de outras 5 empresas (terceira premissa).

125. Ao final, com a retirada das empresas e com a consolidação na forma declarada na ECF-originária, identificou-se um resultado positivo da consolidação horizontal, o qual foi objeto do lançamento de ofício. Como se vê, a fiscalização efetuou verdadeira “reapuração” dos lucros no exterior, adicionando empresas de forma individualizada, retirando prejuízos fiscais, alterando a consolidação efetuada pelo contribuinte e recalculando toda a adição ao Lucro Real de investidas estrangeiras.

126. Como exposto acima, as três premissas adotadas pela fiscalização não se sustentam. E, uma vez expurgadas, comprometem toda a metodologia de cálculo adotada pela fiscalização na apuração do tributo devido. Como consequência, tem-se que, nesta parte, o lançamento deve ser integralmente cancelado, uma vez que não há como “refazer”, em sede de recurso voluntário, a apuração do Resultado Positivo da Consolidação, para se “consertar” típicos erros de interpretação legal e apuração da matéria tributável por parte da autuação.

127. Em especial, **a desconsideração das ECFs retificadoras, premissa inicial da fiscalização, por si só, já tem o condão de macular todo o lançamento decorrente, uma vez que fundamentado em declarações que não mais existem no mundo jurídico, na medida em que a ECF retificadora tem a mesma natureza da original e a substitui integralmente, para todos os efeitos.**

128. Ainda que acolhido o raciocínio acima exposto de forma parcial, igualmente chega-se à inexistência de crédito tributário. Por exemplo, mesmo que mantida a exclusão da empresa venezuelana da consolidação e mantida a rejeição das ECFs retificadoras, ainda assim o resultado é de inexistência de resultado positivo na consolidação.

129. Como mostra o próprio TVF, a consolidação da ECF-originária “ex-Venezuela” já implicaria em Resultado Negativo:

CONSOLIDAÇÃO REALIZADA - ECF AC 2017 (ORIGINAL)							
NOME DA CONTROLADA	%	Registro X351: Demonstrativo de Resultados Exterior Campo: RES_INV_PER	Registro X351: Demonstrativo de Resultados Exterior Campo: RES_INV_PER	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: RES_NEG_UTIL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: RES_NEG_UTIL_REAL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: SALDO_RES_NEG_ NAO_UTIL_REAL	Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: SALDO_RES_NEG_ NAO_UTIL
		RESULTADO (PROPORCIONAL) DO PERÍODO DECLARADO [moeda estrangeira]	RESULTADO (PROPORCIONAL) POSITIVO DECLARADO [Reais]	RESULTADO NEGATIVO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [moeda estrangeira]	RESULTADO NEGATIVO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO [Reais]	SALDO DO RESULTADO NEGATIVO NÃO UTILIZADO [Reais]	SALDO DO RESULTADO NEGATIVO NÃO UTILIZADO [moeda estrangeira]
5 CNO – SUC ARGENTINA	100	\$804.700.910,33	R\$ 141.225.009,76	-----	0,00	0,00	0,00
9 Constr.Odebrecht Chile S.A.	99	-\$5.441.510,91	-----	-\$5.441.510,91	-\$ 29.286,21	0,00	0,00
10 CNO de Colombia Ltda (S.A.S.)	100	-\$110.986.397.413,66	-----	-\$110.986.397.413,66	-\$ 123.083.914,73	-\$ 30.697.504,36	-\$27.680.346.579,17
11 Navelena S.A.S.	25	-\$49.194.995.245,91	-----	-\$49.194.995.245,91	-\$ 54.557.249,73	0,00	0,00
12 CNO - SUC COLOMBIA	100	\$77.903.245.545,80	R\$ 86.394.699,31	-----	0,00	0,00	0,00
16 Odebrecht Industrial, Inc	100	-\$2.832.885,85	-----	-\$2.832.885,85	-\$ 8.822.058,39	0,00	0,00
17 CNO - SUC GANA	100	-\$ 11.447.964,38	-----	-\$ 13.554.774,38	-\$ 9.920.739,37	0,00	0,00
21 CNO - SUC MÉXICO	100	-\$289.004.551,63	-----	-\$376.991.451,50	-\$ 63.372.263,00	0,00	0,00
25 Concessionária Chavimochic	20	-\$8.030.953,36	-----	-\$8.667.991,25	-\$ 8.847.418,67	0,00	0,00
27 Concessionaria Irlsa Norte	1	\$274.907,21	R\$280.597,79	-----	0,00	0,00	0,00
28 Conces. Trasvase Olmos SA	36,32	-\$1.354.906,49	-----	-\$1.073.464,40	-\$ 3.551.020,22	0,00	0,00
29 CNO - SUC PERU	100	\$13.315.213,52	R\$ 13.590.838,44	-----	0,00	0,00	0,00
33 CNO - SUC URUGUAI	100	-\$1.437,87	-----	-\$1.437,87	-\$ 165,21	0,00	0,00
34 CNO Uruguay SA	5	-\$39.461,51	-----	-\$39.461,51	-\$ 4.534,13	0,00	0,00
35 CNO - SUC VENEZUELA	100	-\$19.111.462.092,66	-----	-----	-----	-----	-----
			R\$ 241.491.145,30		-\$ 272.159.363,50	-\$ 30.697.504,36	

130. Portanto, a meu ver, não há como manter o lançamento tributário quanto ao apurado “Resultado Positivo da Consolidação”, que se encontra irremediavelmente comprometido pela interpretação equivocada da legislação aplicável.

2.1.3. Conclusão sobre a infração nº 1 – Lucros no Exterior:

Item	Matéria	Valor Apurado
4.1	Lucros no Exterior (IRPJ e CSLL)	R\$ 50.930.831,88
4.1	H2 Olmos S.A.	R\$ 129,78
4.1	Odebrecht Perú Operaciones y Servicios	R\$ 398.879,35
4.1.1	Odebrecht International Part SARL (OIP)	R\$ 5.017.313,99
4.1.2	Resultado Positivo da Consolidação	R\$ 45.514.508,76
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (IRPJ)	R\$ 55.545.074,57
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL)	R\$ 51.424.130,26
4.4	Multa por Erro de Preenchimento da ECF	R\$ 765.382.188,30
4.4	Multa de 1,5% sobre informações incorretas (retificadas após intimação)	R\$ 758.468.598,50
4.4	Multa de 3% sobre informações incorretas (não retificadas após intimação)	R\$ 6.913.589,79

131. Com base no exposto, e considerando que as parcelas relativas às empresas H2 Olmos S.A. e Odebrecht Perú Operaciones y Servicios não foram contestadas pela Recorrente, que reconheceu o não oferecimento à tributação, concluo que deve ser **dado provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar os itens 4.1.1 – Odebrecht International Part S.A.R.L (Luxemburgo) e 4.1.2 – Resultado Positivo da Consolidação do lançamento.**

2.2. Infração nº 2 – Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (Item 4.4 do TVF - Capítulo VIII do Recurso Voluntário)

4 – Das Infrações Apuradas.....	9
4.1 – Dos Lucros Auferidos no Exterior	9
4.1.1 – Das Convenções para Evitar a Bitributação	12
4.1.2 – Da Consolidação de Resultados	16
4.2 – Dos Saldos de Prejuízos Acumulados no Exterior	24
4.3 – Da Multa por Apresentação da ECF com Informações Incorretas	34
4.4 – Da Compensação do Imposto Pago no Exterior	43
4.5 – Do Lançamento de Ofício	57

Item	Matéria	Valor Apurado
4.1	Lucros no Exterior (IRPJ e CSLL)	R\$ 50.930.831,88
4.1	H2 Olmos S.A.	R\$ 129,78
4.1	Odebrecht Perú Operaciones y Servicios	R\$ 398.879,35
4.1.1	Odebrecht International Part SARL (OIP)	R\$ 5.017.313,99
4.1.2	Resultado Positivo da Consolidação	R\$ 45.514.508,76
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (IRPJ)	R\$ 55.545.074,57
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL)	R\$ 51.424.130,26
4.4	Multa por Erro de Preenchimento da ECF	R\$ 765.382.188,30
4.4	Multa de 1,5% sobre informações incorretas (retificadas após intimação)	R\$ 758.468.598,50
4.4	Multa de 3% sobre informações incorretas (não retificadas após intimação)	R\$ 6.913.589,79

132. Com relação à segunda parte do lançamento, relativamente à compensação do imposto pago pelas investidas estrangeiras, a glosa de sua utilização se deu basicamente pelo fato de que, embora se referissem ao ano-calendário 2017, haviam sido **recolhidos** no país estrangeiro em data posterior a 31/12/2017:

A segunda limitação disposta na norma é a temporal, prevista no §7º do art. 87 da Lei nº 12.973/14 e no § 12 do art. 30 da IN RFB nº 1.520/14, que se vêem abaixo:

(...)

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a compensação de imposto pago no exterior pelo investidor brasileiro não pode ser realizada “retroativamente”, ou seja, não é autorizada a compensação de imposto, quando este tiver sido pago em período posterior àquele em que se pretenda compensá-lo, ainda que o imposto pago se refira ao lucro apurado naquele ano-calendário em que se pretende realizar a dedução. Assim, os recolhimentos realizados no exterior durante o ano de 2018, ainda que referentes ao ano-calendário de 2017, só podem ser compensado de 2018 em diante.

Tanto é assim que a conversão dos pagamentos efetuados no exterior, para efeito de dedução, deve ser feita pela taxa de câmbio da data do balanço no qual o resultado corresponde é apurado. Assim, admitir-se a compensação de imposto pago em 2018 e 2019 na apuração de resultado do ano-calendário de 2017, resultaria numa excrescência, já que seria necessário converter os valores pagos em 2018 e 2019 pela taxa de câmbio de 31/12/2017, data em que estes pagamentos sequer haviam sido realizados. É o que se pode observar nas planilhas apresentadas pelo próprio sujeito passivo, reproduzidas anteriormente, nas quais foram relacionados os pagamentos realizados no exterior que se pretendeu compensar em 2017.

(...)

Portanto, não podem ser aceitos os recolhimentos abaixo relacionados, ainda que tenha sido apresentada documentação comprobatória correspondente, fazendo-se necessária efetuar a respectiva glosa. A compensação poderá ser realizada, a critério da empresa, nos anos-calendário de 2018 em diante, respeitando-se os demais limites dispostos na norma e adotando-se a taxa de câmbio correspondente à data do balanço em que se decida realizar a dedução.

133. Portanto, embora tenha reconhecido que os comprovantes foram apresentados com as devidas formalidades (e-fls. 7760), que os créditos presumidos foram corretamente calculados (e-fl. 7763), que o câmbio foi corretamente adotado (e-fl. 7763), e que poderiam ser utilizados apenas na proporção do IRPJ devido pela adição de cada resultado (e-fl.7765), a fiscalização glosou todos os recolhimentos de imposto de renda pago no exterior posteriores a 31/12/2017. **O motivo da glosa é exclusivamente tal limite temporal.**

134. Do total de comprovantes de imposto de renda pago no exterior apresentados pela fiscalizada (R\$226.414.220,32), foram glosados R\$201.206.927,72, de tal forma que foram admitidos apenas R\$25.207.292,58.

135. Restou, então, excesso de compensação de IRPJ e CSLL, que foi objeto do lançamento.

136. Na sistemática de tributação em bases universais previstas no ordenamento brasileiro, os impostos recolhidos no exterior sobre o lucro oferecido à tributação no Brasil podem ser considerados como créditos (dedução) na determinação do valor devido pela controladora, o chamado “*underlying credit*”. Em outras palavras, o resultado positivo auferido por investida controlada no exterior é adicionado no cálculo do Lucro Real brasileiro e os impostos pagos no exterior por essa mesma investida, sobre esse mesmo resultado, poderá ser compensado no Brasil, sob determinadas condicionantes legais (ou critérios, como utilizado pela fiscalização e que consta na doutrina de Alberto Xavier⁹): subjetivas, objetivas, temporais, quantitativas.

137. Pode haver, como de fato há, divergência temporal entre a tributação e o recolhimento do tributo entre os diferentes regimes jurídicos: o brasileiro, da controladora, e o da investida, no exterior. Tal discrepância pode gerar, como no caso concreto, debate quanto à possibilidade de aproveitamento do imposto pago no exterior, daí porque a Lei 12.973/2014 esclarece um ponto que, na legislação anterior, não estava integralmente resolvido, relativamente ao dito “critério temporal”.

138. O artigo 87 da Lei 12.973/2014, cuja redação tem o seguinte teor, é o fundamento adotado pela fiscalização, conforme trecho acima destacado do TVF:

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

⁹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8. Ed. Rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Pág. 466-467.

da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

(...)

§ 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.

§ 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.

139. 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.

140. 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 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 tributados no Brasil, **prestigiando-se a paridade entre a adição do lucro do exterior e a dedução da despesa**¹⁰.

141. 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 deveria ser efetuada no balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação no exterior, com a observância dos limites do método da imputação proporcional adotado pelo Brasil, calculados em relação ao ano-calendário em que os lucros foram oferecidos a tributação no Brasil¹¹”.

142. 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” da consolidação do imposto pago no exterior em relação à tributação dos lucros¹².

¹⁰ ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. 3ª Edição. São Paulo: Quartier Latin, 2022. Pág. 324-328.

¹¹ SANTOS, Ramon Tomazela. O regime de tributacao dos lucros auferidos no exterior na Lei no 12.973/2014. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 194.

¹² XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8. Ed. Rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Pág. 467.

143. 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.

144. Inclusive, o art. 87, § 7o, da Lei n. 12.973/2014 e o art. 14, § 13, da IN SRF n. 213, de 2002, preveem a possibilidade de compensação conforme o balanço correspondente ao ano-calendário em que ocorrer a tributação, ou em ano-calendário posterior 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 controladora domiciliada no Brasil. Ou seja, é possível realizar a compensação mesmo sem o respectivo comprovante. Se, posteriormente solicitado, deverá ser apresentado, até para demonstrar que efetivamente pago (e não compensado ou decorrente de incentivo fiscal, o que não é o caso dos autos).

145. Veja-se que a fiscalização expressamente reconheceu que os recolhimentos feitos em Angola e no Panamá foram efetivamente relativos à competência 2017, sendo que o único motivo de sua rejeição se deu pelo recolhimento ter sido feito posteriormente ao dia 31 de dezembro daquele ano.

146. Tal entendimento, a meu ver, contraria a interpretação que entendo mais adequada ao artigo 87 da Lei 12.973, no sentido de que o vocábulo “tributado” se refere ao período de competência, e não do efetivo recolhimento, o qual pode se dar posteriormente, como é, inclusive, bastante comum. A própria regra brasileira é de que o recolhimento se dá posteriormente ao dia 31 de dezembro, após envio das competentes obrigações acessórias. Na prática internacional costuma ser, inclusive, no segundo semestre do ano seguinte.

147. Portanto, entendo assistir razão à Recorrente nesse ponto.

2.3. Infração nº 3 – Multa Regulamentar por preenchimento incorreto da ECF (Item 4.3 do TVF – Capítulo VII do Recurso Voluntário)

4 – Das Infrações Apuradas.....	9
4.1 – Dos Lucros Auferidos no Exterior	9
4.1.1 – Das Convenções para Evitar a Bitributação	12
4.1.2 – Da Consolidação de Resultados	16
4.2 – Dos Saldos de Prejuízos Acumulados no Exterior	24
4.3 – Da Multa por Apresentação da ECF com Informações Incorretas	34
4.4 – Da Compensação do Imposto Pago no Exterior	43
4.5 – Do Lançamento de Ofício	57

Item	Matéria	Valor Apurado
4.1	Lucros no Exterior (IRPJ e CSLL)	R\$ 50.930.831,88
4.1	H2 Olmos S.A.	R\$ 129,78
4.1	Odebrecht Perú Operaciones y Servicios	R\$ 398.879,35
4.1.1	Odebrecht International Part SARL (OIP)	R\$ 5.017.313,99
4.1.2	Resultado Positivo da Consolidação	R\$ 45.514.508,76
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (IRPJ)	R\$ 55.545.074,57
4.5	Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (CSLL)	R\$ 51.424.130,26
4.4	Multa por Erro de Preenchimento da ECF	R\$ 765.382.188,30
4.4	Multa de 1,5% sobre informações incorretas (retificadas após intimação)	R\$ 758.468.598,50
4.4	Multa de 3% sobre informações incorretas (não retificadas após intimação)	R\$ 6.913.589,79

148. Por fim, com relação ao lançamento da multa regulamentar, importa detalhar seu fundamento fático e jurídico.

149. O lançamento fundamentou a aplicação da penalidade no art. 8º-A, II, do Decreto 1.598/1977:

Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

150. Note-se que o caput de referido artigo faz referência ao “livro de que trata o art. 8º, I,” isto é, o “livro de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital”:

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital, e no qual:

151. De imediato, é importante observar que referida infração é de cunho objetivo. Isto é: constatada a informação inexata no preenchimento da ECF, há a incidência da multa, sendo irrelevante o aspecto subjetivo do agente ou mesmo a existência de efetivo prejuízo financeiro ao Fisco ou à apuração do tributo.

152. Nesse sentido os seguintes precedentes deste Conselho:

ERRO NO PREENCHIMENTO DA ECF. INFRAÇÃO OBJETIVA. Sendo objetiva a infração relativa a erro no preenchimento da ECF, é irrelevante a motivação subjetiva do agente, sendo que meros erros também são passíveis de penalização. (CARF – Acórdão nº 1201-006.331 – Sessão de 10 de abril de 2024)

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO. PENALIDADE. DOLO. PREJUÍZO. IRRELEVÂNCIA. As penalidades tributárias relacionadas às obrigações acessórias devem ser impostas caso verificada a conduta infracional descrita em lei, independentemente da intenção do contribuinte ou da extensão dos efeitos do

ato, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN). (CARF – Acórdão 1302-003.563 – 14/05/2019)

153. Tal multa, de caráter regulamentar, se diferencia naturalmente da penalidade de ofício que acompanha o crédito tributário. Tem motivações, isto é, hipóteses de incidência distintas e, portanto, autônomas, nos termos do CTN. O descumprimento do dever instrumental, por si só, a princípio enseja a aplicação da penalidade de forma objetiva, ainda que não tenha havido tributo recolhido a menor:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

154. **Não obstante ser de caráter objetivo, a aplicação de referida penalidade depende da efetiva ocorrência da hipótese infracional.** De acordo com a literalidade do texto legal, a multa do art. 8ºA do Decreto-Lei n. 1.598/1977, tem por tipo “apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões” no “livro de que trata o art. 8º, I,” isto é, o “livro de apuração do lucro real, que será entregue em meio digital”.

155. Apesar do que pretende dar a entender a Instrução Normativa 1.700/2017¹³, parece claro que o “livro de apuração do lucro real” não é toda a ECF, mas apenas o LALUR (Bloco M: Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs) e registros M300: Demonstração do Lucro Real e M350: Demonstração da Base de Cálculo da CSLL.), de acordo com o próprio “Manual de Orientação do Leiaute 5 da ECF - Ano-calendário 2018 e situações especiais do ano-calendário 2019 - Anexo ao ADE Cofis nº 9/2019”:

Bloco M: Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur) e Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs)	219
Registro M001: Abertura do Bloco M.....	219
Registro M010: Identificação da Conta na Parte B do e-Lalur e do e-Lacs	220
Registro M030: Identificação dos Períodos e Formas de Apuração do IRPJ e da CSLL das Empresas Tributadas pelo Lucro Real.....	223
Registro M300: Demonstração do Lucro Real – Lançamentos da Parte A do e-Lalur.....	226
Registro M305: Conta da Parte B do e-Lalur	232
Registro M310: Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lalur.....	234
Registro M312: Números dos Lançamentos Relacionados à Conta Contábil	236
Registro M315: Identificação de Processos Judiciais e Administrativos Referentes ao Lançamento	237
Registro M350: Demonstração da Base de Cálculo da CSLL – Lançamentos da Parte A do e-Lacs	238

¹³ Art. 310. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), de que trata o inciso I do caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual será entregue em meio digital. § 1º Para a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, a ECF de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013, é o Lalur de que trata o caput, inclusive na aplicação das multas previstas nos arts. 311 e 312.

Registro M355: Conta da Parte B do e-Lacs	244
Registro M360: Contas Contábeis Relacionadas ao Lançamento da Parte A do e-Lacs	246
Registro M362: Números dos Lançamentos Relacionados à Conta Contábil	248
Registro M365: Identificação de Processos Judiciais e Administrativos Referentes ao Lançamento	249
Registro M410: Lançamento na Conta da Parte B do e-Lalur e do e-Lacs sem Reflexo na Parte A	250
Registro M415: Identificação de Processos Judiciais e Administrativos Referentes ao Lançamento	252
Registro M500: Controle de Saldos das Contas da Parte B do e-Lalur e do e-Lacs	253
Registro M990: Encerramento do Bloco M	255

156. Portanto, apenas uma incorreção, omissão ou inexistência no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, isto é, Bloco M da ECF, é que pode ensejar a aplicação da penalidade. Incorreções relativas a outras partes da ECF não se enquadram, portanto, no tipo penal descrito no art. 8º-A do Decreto-lei 1.598/1977.

157. Esse foi o entendimento adotado, inclusive, no Acórdão nº 1401-007.029, de 12 de junho de 2024:

MULTA REGULAMENTAR. OMISSÃO DE INFORMAÇÕES DO LALUR. IMPUTAÇÃO INCORRETA DA INFRAÇÃO. A multa regulamentar a que se refere o artigo 8º-A, do Decreto-lei nº 1.598/77 (incluído pela Lei nº 12.973/14) faz referência a omissões no LALUR. Já a informação constante dos registros X300 e X320 (operações com o exterior) da ECF nada tem a ver com o respectivo livro fiscal. Assim, resta incabível a manutenção da multa ora aplicada.

158. No caso em tela, depreende-se do próprio TVF que todas as incorreções apontadas se referem a erros incorridos no Bloco X: Informações Econômicas, especificamente nos Registro X354: Demonstrativo de Prejuízos Acumulados, X351: Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior, X353: Demonstrativo de Consolidação e X340: Identificação da Participação no Exterior, conforme “Demonstrativos de Incorreções” produzidos no TVF (e-fls. 7748-7750):

DEMONSTRATIVO DE INCORREÇÕES Nº 1 (PREJUÍZOS ACUMULADOS NO EXTERIOR ATÉ 31/12/2017) em moeda estrangeira				
Registro X354: Demonstrativo de Prejuízos Acumulados Campo: Saldo do Resultado Negativo Acumulado em Moeda do País de Domicílio (SALDO_RES_NEG) IN 1.520/14 - Art. 38, VII				
NOME DA INVESTIDA	MOEDA	VALOR INFORMADO NA ECF 2017 RETIFICADORA atual (transmitida em 15/07/19)	VALOR QUE DEVE CONSTAR NA ECF 2017	Nº
SDM – Sociedade de Desenvolvimento Mineiro de Angola	Kwanza	\$2.013.999.647,55	\$738.698.287,48	1
Construtora Norberto Odebrecht – SUC BOLIVIA	Boliviano	\$50.345.339,95	\$27.420.679,52	2
Construtora Odebrecht Chile S.A.	Peso Ch.	\$3.255.167.741,08	\$3.222.167.741,08	3
Construtora Norberto Odebrecht de Colombia Ltda	Peso Col.	\$110.986.397.413,66	0,00	4
Navelena S.A.S.	Peso Col.	\$196.779.980.983,62	0,00	5
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC COLOMBIA	Peso Col.	0,00	\$185.268.366.000,00	6
Concessionaria Ruta del Sol S.A.S.	Peso Col.	\$157.184.533.891,67	\$28.658.727.463,17	7
Constr. Norberto Odebrecht SA – SUC EMIRADOS ARABES	Dirham	\$277.431.905,20	\$241.904.624,79	8
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC EQUADOR	Dólar	\$24.099.380,81	\$4.416.278,00	9
Odebrecht Industrial, Inc	Dólar	\$5.116.740,11	\$2.449.854,46	10
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC GANA	Cedi	\$17.241.770,00	\$3.686.999,00	11
Libyan Brazilian Constructions and Development	Dinar	\$28.599.410,25	\$9.359.646,15	12
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC MOÇAMBIQUE	N.Metical	\$290.157.266,47	\$139.929.751,00	13
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC PARAGUAI	Guarani	----	\$26.540.459.010,98	14
Concessionária Chavimochic	Novo Sol	\$46.376.956,24	\$9.275.400,00	15
Concessionaria Trasvase Olmos SA	Dólar	\$13.822.964,96	\$1.378.901,88	16
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC PERU	Novo Sol	0,00	\$75.722.939,51	17
Odebrecht Latinvest Concessionarias S.A.C.	Novo Sol	\$294.185,28	\$290.536,82	18
Cons. Norberto Odebrecht SA – SUC REP DOMINICANA	Peso R.D.	\$7.370.035.130,43	\$5.249.831.170,00	19
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC URUGUAI	Peso Urug.	\$334.180,23	\$333.860,69	20
Construtora Norberto Odebrecht Uruguay SA	Peso Urug.	\$126.245.422,18	\$2.442.728,55	21
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC VENEZUELA	Bolivar	0,00	\$148.877.001.000,00	22

DEMONSTRATIVO DE INCORREÇÕES Nº 2 (PREJUÍZOS COMPENSADOS EM 2017) em moeda estrangeira				
Registro X351: Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior Campo: Resultado Negativo Acumulado de Anos Anteriores Utilizado na Compensação (RES_NEG_ACUM) IN 1.520/14 - Art. 36, VIII				
NOME DA INVESTIDA	MOEDA	VALOR INFORMADO NA ECF 2017 RETIFICADORA atual (transmitida em 15/07/19)	VALOR QUE DEVE CONSTAR NA ECF 2017	Nº
Concessionaria Ruta del Sol S.A.S.	Peso Col.	0,00	\$1.588.829,53	23
H2 OLMOS S.A.	Novo Sol	\$336,03	\$208,88	24
Construtora Norberto Odebrecht SA – SUC PERU	Novo Sol	\$17.661.000,00	0,00	25

DEMONSTRATIVO DE INCORREÇÕES Nº 3.1 (PREJUÍZOS UTILIZADOS NA CONSOLIDAÇÃO EM 2017) em moeda estrangeira				
Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: Resultado Negativo Utilizado na Consolidação na Moeda do País de Domicílio (RES_NEG_UTIL) IN 1.520/14 - Art. 37, V				
NOME DA INVESTIDA	MOEDA	VALOR INFORMADO NA ECF 2017 RETIFICADORA atual (transmitida em 15/07/19)	VALOR QUE DEVE CONSTAR NA ECF 2017	Nº
CNO de Colombia Ltda	Peso Col.	\$76.017.165.256,81	\$110.986.397.413,66	26
Navelena S.A.S.	Peso Col.	\$54.557.249,73	\$49.194.995.245,91	27
Odebrecht Industrial, Inc	Dólar	\$2.666.885,85	\$2.832.885,85	28
CNO - SUC MÉXICO	Peso Mex.	\$376.991.452,00	0,00	29
Concessionária Chavimochic	Novo Sol	\$8.667.991,25	0,00	30

DEMONSTRATIVO DE INCORREÇÕES Nº 3.2 (PREJUÍZOS UTILIZADOS NA CONSOLIDAÇÃO EM 2017) em Reais			
Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: Resultado Negativo Utilizado na Consolidação em Reais (RES_NEG_UTIL_REAL) - IN 1.520/14 - Art. 37, V			
NOME DA INVESTIDA	VALOR INFORMADO NA ECF 2017 RETIFICADORA atual (transmitida em 15/07/19)	VALOR QUE DEVE CONSTAR NA ECF 2017	Nº
CNO de Colombia Ltda	R\$ 84.303.036,27	R\$ 123.083.914,73	31
Navelena S.A.S.	R\$ 60.503,99	R\$ 54.557.249,73	32
Odebrecht Industrial, Inc	R\$ 8.822.058,39	R\$ 9.371.186,39	33
CNO - SUC MÉXICO	R\$ 63.372.263,08	0,00	34
Concessionária Chavimochic	R\$ 8.847.418,67	0,00	35

DEMONSTRATIVO DE INCORREÇÕES Nº 4.1 (SALDO NEGATIVO NÃO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO EM 2017) em moeda estrangeira				
Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado na Moeda do País de Domicílio (SALDO_RES_NEG_NAO_UTIL) - IN 1.520/14 - Art. 37, VI				
NOME DA INVESTIDA	MOEDA	VALOR INFORMADO NA ECF 2017 RETIFICADORA atual (transmitida em 15/07/19)	VALOR QUE DEVE CONSTAR NA ECF 2017	Nº
CNO de Colombia Ltda	Peso Col.	534.969.232.156,85	0,00	36

DEMONSTRATIVO DE INCORREÇÕES Nº 4.2 (SALDO NEGATIVO NÃO UTILIZADO NA CONSOLIDAÇÃO EM 2017) em Reais			
Registro X353: Demonstrativo de Consolidação Campo: Saldo do Resultado Negativo Não Utilizado em Reais (SALDO_RES_NEG_NAO_UTIL_REAL) - IN 1.520/14 - Art. 37, VI			
NOME DA INVESTIDA	VALOR INFORMADO NA ECF 2017 RETIFICADORA atual (transmitida em 15/07/19)	VALOR QUE DEVE CONSTAR NA ECF 2017	Nº
CNO de Colombia Ltda	R\$ 38.780.878,46	0,00	37

DEMONSTRATIVO DE INCORREÇÕES Nº 5 (OPÇÃO PELA CONSOLIDAÇÃO EM 2017)			
Registro X340: Identificação da Participação no Exterior Campo: Indicador de Consolidação (IND_CONSOL) - IN 1520/14 - Art. 11			
NOME DA INVESTIDA	INFORMADO NA ECF 2017 RETIFICADORA atual (transmitida em 15/07/19)	DEVE CONSTAR NA ECF 2017	Nº
CNO - SUC ARGENTINA	NÃO	SIM	38
CNO - SUC MÉXICO	SIM	NÃO	39
Concessionaria Chavimochic	SIM	NÃO	40
Concessionaria Irsa Norte	NÃO	SIM	41
CNO - SUC PERU	NÃO	SIM	42

159. Em síntese, as incorreções são relativas aos seguintes itens da ECF:

- “Registro X354: Demonstrativo de Prejuízos Acumulados” (incorreções 1 a 22);
- “Registro X351: Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior” (incorreções 23 a 25);
- “Registro X353: Demonstrativo de Consolidação” (incorreções 26 a 37); e
- “Registro X340: Identificação da Participação no Exterior” (incorreções 38 a 42).

160. Nota-se, portanto, que todas as incorreções apontadas são, na verdade, externas ao LALUR, o que afasta, desde já, a aplicação da penalidade descrita no art. 8º-A, II, do Decreto-lei 1.598/1977.

161. Portanto, o lançamento da penalidade já deve ser cancelado, por vício na fundamentação legal aplicável ou “erro de capitulação”.

162. Ainda que se supere este ponto, há outras questões a se considerar, que igualmente conduzem ao afastamento da penalidade, mesmo se hipoteticamente reputada legítima a capitulação legal adotada pela fiscalização.

163. Em primeiro lugar, note-se que, para fins de identificar as incorreções, a fiscalização baseou-se na ECF retificadora transmitida em 15/07/2019. Todavia, como visto acima, para efetuar o lançamento do lucro auferido por controladas no exterior, a fiscalização baseou-se na ECF original. Por óbvio, há divergências entre uma e outra, as quais acabaram sendo incluídas no cálculo da multa.

164. E, dentre as divergências apuradas, parte delas é justamente baseada no entendimento da fiscalização de que a Recorrente deveria ter preenchido a ECF conforme a sua versão originária, uma vez que a consolidação seria irretratável. Veja-se o seguinte trecho do TVF, o qual se refere às tabelas 3.1., 3.2, 4.1 e 4.2 acima colacionadas:

Por fim, considerando-se que a empresa havia promovido alterações na ECF original no que tange a consolidação, deveria retificá-la de forma a restabelecer a consolidação à qual fez opção dentro do prazo legal, informando corretamente os resultados apurados por cada investida, com exceção daquelas que incorreram em vedação, conforme já exposto, para as quais deveria fazer os devidos ajustes, a saber:

165. Ora, se a Recorrente entendeu por retificar a ECF, ajustando a consolidação, e a fiscalização, por sua vez, entendeu que tal alteração não seria possível por ser “irretratável” e com isso efetuar o lançamento de ofício, não pode, simultaneamente, igualmente considerar que houve inexatidão de informações na obrigação acessória para fins de aplicação da multa regulamentar.

166. A inexatidão decorre da própria divergência de entendimento entre Fisco e contribuinte, fato que não pode ensejar a aplicação da multa ora debatida, como bem reconhecido no Acórdão 1302-006.413, de 15/03/2023, por exemplo:

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

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

167. Como se observa do trecho transcrito a seguir, o professor Paulo Roberto Coimbra Silva demonstra que, nos casos de divergência de interpretação entre o fisco e o

contribuinte, não se pode admitir a aplicação de penalidade a este, ainda mais quando a interpretação do fisco é posterior ao entendimento dado à matéria pelo contribuinte, in verbis:

Não deve, também, o sujeito passivo ser punido nas hipóteses nas quais sua conduta no cumprimento de suas obrigações fiscais revela-se em descompasso com orientação posteriormente formalizada pela administração fazendária. Interessante observar que no ordenamento pátrio tal solução não passou de todo desapercibida pelo legislador, prevendo solução equânime nos casos de lei interpretativa (CTN, art. 106, I, in fine). Portanto, a par da equidade, também a analogia (CTN, art. 108, I) milita a favor da contenção da potestade punitiva da administração fiscal quando o entendimento – ou interpretação – ulterior desta não for expressamente positivado em lei, mas decorra de outros atos normativos infralegais ou normas complementares do Direito Tributário, dentre as quais estão inseridas “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” (CTN, art. 100, III). Portanto, nas hipóteses de autuação fiscal decorrente de interpretação razoável da legislação tributária, mas divergente da orientação ou entendimento posteriormente manifestado pelo Fisco, as sanções tributárias, se aplicáveis, devem exercer função exclusivamente didática, jamais punitiva e, muito menos, arrecadatória. Para tanto, se aplicadas, insista-se, devem ser seus efeitos punitivos significativamente abrandados pela autoridades, administrativas e/ou judiciais, competentes para a aplicação, ou revisão da aplicação, das normas sancionadoras. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. págs. 123 e 124)

168. Ainda, no que tange às incorreções do registro X340: Identificação da Participação no Exterior (tabela nº 5 acima), trata-se de erro apenas no campo IND_CONSOL, que permite resposta apenas de SIM ou NÃO e, portanto, sequer tem valor numérico sobre o qual se poderia efetuar o cálculo da multa. Trata-se de típico caso de inexistência de “elemento quantitativo”. Nesse sentido o Acórdão nº 1301-006.987, de 11/06/2024, por exemplo:

ECF. MULTA REGULAMENTAR. ERRO NA DATA DO REGISTRO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CRITÉRIO QUANTITATIVO PARA APLICAÇÃO DA SANÇÃO.

O art. 8º-A, §3º, do DL nº 1.598, de 1977, é expresso ao prever que a multa de 3% deve incidir sobre valor omitido, inexato ou incorreto. Erro de registro na ECF quando ao momento da ocorrência do fato contábil (data)

que não resulte em prejuízo ao Erário ou à atividade da Administração Tributária, em especial porque os valores da operação estão corretamente registrados, impede a aplicação da sanção, pois ausente o critério quantitativo. Não havendo valor inexato na ECF, não há penalidade a ser aplicada.

169. Assim, para além do erro de tipificação da penalidade, que, per se, anula o lançamento da multa regulamentar, as razões ora expostas igualmente contribuem à conclusão de que deve ser dado provimento ao recurso voluntário da Recorrente quanto à matéria.

3. Conclusão.

170. Diante do exposto, afasto as preliminares e dou parcial provimento ao recurso voluntário para:

- a) Afastar parcialmente o lançamento quanto ao item Lucros no Exterior (Item 4.1 do TVF), mantidas tão somente as parcelas relativas às empresas H2 Olmos S.A. e Odebrecht Perú Operaciones y Servicios
- b) Afastar o lançamento quanto ao item Compensação Indevida de Imposto Pago no Exterior (Item 4.4 do TVF);
- c) Afastar o lançamento quanto ao item Multa por Informação Incorreta (Item 4.3 do TVF)

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

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

Histórico legislativo

2. Segundo Heleno Torres¹⁴, “a tendência contemporânea dos Estados, principalmente daqueles que são considerados exportadores de capital, é a de implantar o princípio da universalidade como princípio de conexão para os rendimentos de residentes dotados de elementos de estraneidade”. Dentre os principais motivos para tal adoção, o autor elenca:

- i) recurso à manutenção do princípio da *isonomia*, evitando injustiças fiscais entre contribuintes, internamente, em face dos residentes que produzem apenas no interior do Estado (*domiciliar income*) e os que produzem também fora do Estado (*foreign income*); principalmente quando estes, alguns atuam em proveito de

¹⁴ TORRES, Heleno Taveira. Plur tributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 86-87.

vantagens fiscais oferecidas pelos Estados de destino, o que leva a uma desigualdade de carga fiscal suportada internamente (ao país de residência);

ii) necessária efetividade aos princípios da *capacidade contributiva* e da *progressividade* dos impostos incidentes sobre as categorias reituais;

iii) preocupação com os problemas de *elusão* e *evasão fiscal internacional*, proporcionado pelos estímulos fiscais oferecidos por países com tributação favorecida;

iv) financiamento do Estado, para obter aumento de receitas fiscais.

3. Com o advento da Lei nº 9.249/1995, o Brasil instituiu para as pessoas jurídicas o sistema de tributação em bases universais ou universalidade em substituição ao princípio da territorialidade do imposto de renda pessoa jurídica.

4. Assim, a partir de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior deveriam ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

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**. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Os **rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior** serão computados na apuração do **lucro líquido** das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

[...]

§ 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 embasem 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:

I - os lucros realizados pela coligada serão **adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;**

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

[...]

§ 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.**

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

5. Como se vê, segundo o art. 25 da Lei nº 9.249/1995, §§ 2º e 3º, os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, de pessoas jurídicas domiciliados no Brasil, devem ser computados na apuração do lucro real mediante a adição ao respectivo lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da controlada ou coligada.

6. Note-se que o parágrafo 6º do art. 25 da referida lei explicita que os resultados dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP) continuam a ter o tratamento previsto na legislação de regência - Decreto-Lei nº 1.598/1977 - sem prejuízo do previsto nos §§ 1º, 2º e 3º; é dizer, sem prejuízo da tributação dos lucros no exterior. Voltaremos a esse ponto mais adiante.

7. A norma legal (art. 26) também permite à pessoa jurídica compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital. É dizer, haverá cobrança de IR no Brasil somente no caso de inexistência de tributação externa ou tributação inferior à interna¹⁵.

¹⁵ No mesmo sentido o Ministro Gilmar Mendes no RE 870214, de 04/10/2014: Na realidade, o que ocorre é uma tributação de um investimento auferido por meio de uma entidade relacionada no exterior a uma alíquota máxima

8. Na sequência, a MP nº 1.602/1997, convertida na Lei nº 9.532/1997, com algumas modificações, alterou o momento da tributação prevista no *caput* do art. 25 da Lei nº 9.249/1995 e determinou que os lucros auferidos no exterior seriam adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, por ocasião de sua disponibilização, a qual no caso de filial ou sucursal seria a data do balanço de apuração; abandonou-se a disponibilidade financeira (regime de caixa) e adotou-se a disponibilidade econômica (regime de competência); e no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito, conforme as diversas hipóteses previstas na referida lei, ou seja, permaneceu o regime de disponibilidade financeira (regime de caixa). Veja-se:

Art. 1º Os **lucros auferidos no exterior**, por intermédio de **filiais, sucursais, controladas ou coligadas** serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia **31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados** para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados **disponibilizados** para a empresa no Brasil:

a) no caso de **filial ou sucursal**, na **data do balanço** no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de **controlada ou coligada**, na **data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior**.

9. Observe-se que o fato gerador do IRPJ continuou sendo lucros auferidos no exterior, a mudança alterou somente o momento da tributação, ou seja, o aspecto temporal e não o aspecto material da incidência tributária.

10. Todavia, como relata o Ministro Nelson Jobim¹⁶, nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) 2.588, de 2013, a fórmula de transição para tributação em bases universais de 1995/1997 não impediu a elisão, porquanto, “os lucros auferidos fora do país continuaram a não ser tributados”. Diante da então legislação, continua Jobim, empresas brasileiras otimizavam e reinventavam relações contratuais com empresas estrangeiras mediante o uso de contrato de mútuo, adiantamento de recursos por conta de venda futura, por exemplo. Mesmo com alterações posteriores com vistas a impedir arranjos tributários, a tributação em bases universais ainda não alcançava os lucros auferidos no exterior de forma efetiva, porquanto “a *criatividade* das empresas, a flexibilidade da legislação comercial e as brechas existentes na legislação tributária continuavam a permitir a elisão”, pontuou Jobim.

11. Foi nesse contexto, com o objetivo de impedir novos comportamentos elisivos que a Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou ao art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) os §§

brasileira ou estrangeira (a que for maior). **Afinal, como o Brasil admite o crédito dos tributos pagos no exterior no limite dos valores devidos no Brasil, o que efetivamente é pago de imposto de renda e CSLL é a diferença entre a tributação estrangeira (caso ela seja inferior) e a brasileira.**

¹⁶ Esse trecho consta do Voto do Ministro Nelson Jobim às fls. 63-69.

1º e 2º. Note-se que o § 2º relaciona-se diretamente com a Lei nº 9.532/1997 ao autorizar o legislador ordinário a estabelecer as condições e o momento da disponibilização (aspecto temporal) de receita ou de rendimentos oriundos do exterior¹⁷.

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 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) (Grifo nosso)

12. Na sequência, a Medida Provisória (MP) nº 2158-35/2001, art. 74, retornou a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas para a data do balanço no qual tiverem sido apurados. Adotou-se, portanto, a tributação automática dos lucros auferidos no exterior independentemente de sua disponibilização. Veja-se:

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

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

13. Instado a se manifestar sobre o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADI 2.588, de 2013, por meio do voto médio, chegou ao seguinte resultado¹⁸:

¹⁷ Nos termos da exposição de motivos da Lei Complementar nº 104, de 2001 (Mensagem nº 1.459/99 - Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999), consta que essa nova redação "adota como base primária de incidência a renda em seu conceito bruto, assim entendido a receita ou rendimento [...].

¹⁸ Conferir: ADI 2588 e RE 541.090, ambos de 10/04/2013; RE 870.214, de 04/10/2024, voto vista do Ministro Gilmar Mendes.

- 1) **Inconstitucionalidade** do art. 74 da MP 2.158-35 quando aplicado às empresas nacionais **coligadas** a pessoas jurídicas **sediadas em países sem tributação favorecida**, ou que não sejam “paraísos fiscais”;
- 2) **Constitucionalidade** do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais **controladoras** de pessoas jurídicas **sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados** (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);
- 3) Manutenção da **presunção de constitucionalidade**, por não atingido o quórum de maioria absoluta, do art. 74 da MP 2.158-35, quando aplicado às empresas nacionais **controladoras** de pessoas jurídicas sediadas em **países sem tributação favorecida**, ou que não sejam “paraísos fiscais”;
- 4) Manutenção da **presunção de constitucionalidade**, por não atingido o quórum de maioria absoluta, do art. 74 da MP 2.158-35, quando aplicado às empresas nacionais **coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida**, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados. (ADI 2.588, Relatora Min. Ellen Gracie, Redator do acórdão Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, Dje-10.2.2014).

14. Nova mudança legislativa ocorreu com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, que revogou o art. 74 da 2.158-35/2001, inovou em alguns aspectos como a tributação individualizada de todas as controladas (diretas e indiretas), prevista no artigo 77, diferentemente da legislação anterior, que determinava a adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos resultados somente das investidas diretas, sendo que os das indiretas eram oferecidos à tributação indiretamente, via equivalência patrimonial ou consolidação (“vertical”), prevista no art. 1º, § 6º, da revogada Instrução RFB Normativa SRF nº 213/2002.

15. Todavia, manteve-se a essência do dispositivo previsto no art. art. 74 da 2.158-35/2001, no sentido de que os lucros auferidos no exterior devem ser considerados disponibilizados no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

16. O artigo 76 da Lei 12.973/2014 estabelece a obrigatoriedade de a controladora brasileira registrar em sua contabilidade, em subcontas da conta “investimentos”, **de forma individualizada**, o resultado de cada investida (direta ou indireta) relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço:

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)

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º **A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.**

§ 3º 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.

17. O artigo 77 determina que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior – valor equivalente ao lucro auferido antes do IR, exceto a variação cambial – deve ser computado na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL da controladora domiciliada no Brasil.

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)

§ 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende **apenas os lucros auferidos no período**, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

§ 2º O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

18. O tratamento acima é extensivo às filiais e sucursais no exterior, nos termos do artigo 92 da referida lei. O tratamento das coligadas e equiparação de pessoa jurídica à condição de controladora constam dos artigos 81 a 83.

19. O artigo 78, todavia estabelece a possibilidade de consolidação “horizontal” de resultados das controladas no exterior até o ano-calendário de 2024¹⁹, ou seja, a empresa poderá, opcionalmente, oferecer à tributação de forma englobada os resultados daquelas controladas que decida consolidar, respeitando as regras e condições que especifica. Veja-se:

¹⁹ A possibilidade inicial era até o ano-calendário 2022, mas foi prorrogada até 2024 pela Medida Provisória nº 1.148, de 2022, convertida na Lei nº 14.547, de 2023.

Art. 78. Até o ano-calendário de 2024, as parcelas de que trata o art. 77 desta Lei **poderão ser consideradas de forma consolidada** na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, **excepcionadas** as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em, **pelo menos**, uma **das seguintes situações:** (Redação dada pela Lei nº 14.547, de 2023)

I - estejam situadas em país com o qual o **Brasil não mantenha tratado** ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;

II - estejam localizadas em país ou dependência com **tributação favorecida**, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;

III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a **tratamento tributário previsto no inciso II** do caput ; ou

IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.

§ 1º A consolidação prevista neste artigo deverá conter a demonstração individualizada em subcontas prevista no art. 76 e a demonstração das rendas ativas e passivas na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

§ 2º **O resultado positivo da consolidação prevista no caput deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pelas empresas domiciliadas no exterior** para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

§ 3º No caso de resultado negativo da consolidação prevista no caput , a controladora domiciliada no Brasil deverá informar à RFB as parcelas negativas utilizadas na consolidação, no momento da apuração, na forma e prazo por ela estabelecidos.

§ 4º Após os ajustes decorrentes das parcelas negativas de que trata o § 3º , nos prejuízos acumulados, o saldo remanescente de prejuízo de cada pessoa jurídica poderá ser utilizado na compensação com lucros futuros das mesmas pessoas jurídicas no exterior que lhes deram origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB.

§ 5º O prejuízo auferido no exterior por controlada de que tratam os §§ 3º , 4º e 5º do art. 77 não poderá ser utilizado na consolidação a que se refere este artigo.

§ 6º A opção pela consolidação de que trata este artigo é irrevogável para o ano-calendário correspondente.

§ 7º Na ausência da condição do inciso I do caput , a consolidação será admitida se a controladora no Brasil disponibilizar a contabilidade societária em meio

digital e a documentação de suporte da escrituração, na forma e prazo a ser estabelecido pela RFB, mantidas as demais condições.

20. Na ausência de consolidação prevalece a tributação da parcela da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de **forma individualizada**.

Art. 79. **Quando não houver consolidação**, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos **deverá ser considerada de forma individualizada** na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas: (Vigência)

I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e

II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

21. As regras acima constam de forma mais detalhada na **IN RFB nº 1.520/14**.

22. No caso em análise, a recorrente defende que:

o artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo prevê, expressamente, que os lucros auferidos por uma entidade será tributado exclusivamente na jurisdição em que for residente. Portanto, os lucros auferidos por sociedade de Luxemburgo estão sujeitos à tributação exclusivamente em Luxemburgo”, e que “não há margem para sustentar que o Brasil teria competência para tributar os lucros de sociedade residente em Luxemburgo, sendo irrelevante a possibilidade de se creditar imposto pago em Luxemburgo.

23. O Relator nessa mesma linha, pontuou o que segue:

Como se vê, o artigo 7º em questão outorga competência exclusiva para tributação dos lucros de uma sociedade residente em um Estado contratante a este Estado.

No caso em tela, a **Odebrecht International Participations S.À.R.L. – OIP não desempenha qualquer atividade no Brasil, razão pela qual seus rendimentos não podem ser tributados pelas autoridades fiscais brasileiras, sob pena de dupla tributação, e ofensa ao tratado celebrado pelo Brasil no pleno exercício de sua soberania.**

Assim, não poderia a fiscalização ter adicionado o resultado apurado pela controlada luxemburguesa.

Assim, assiste razão à Recorrente no ponto.

24. Inicialmente, necessário discorrer sobre a chamada norma CFC.
25. Denomina-se *transparência fiscal internacional* ou *norma CFC (Controlled Foreign 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 distribuição²⁰. “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 residência²¹”.
26. 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 nº 12.973/2014. Daí manter-se todo o debate em torno desse artigo.
27. Como observa o Ministro Gilmar Mendes²², em razão da antecipação da tributação para um momento anterior ao da efetiva distribuição da renda para a empresa investidora fora acrescentado o §2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional, a fim de dispor que:

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

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

28. 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

²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 127.

²¹ 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.

²² Voto vista do Ministro Gilmar Mendes no RE 870214, de 04/10/2024.

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.**

29. 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.

30. 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.

31. Na visão de Marco Aurélio Greco²³, 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”.

32. Posicionamento semelhante é compartilhado por André Martins Andrade²⁴. Para este autor “a sistemática brasileira, por conseguinte, constitui-se em exemplo de legislação que levou às últimas consequências o princípio da universalidade, introduzindo a tributação dos lucros produzidos no exterior pelo investimento originário no País, sem conceder o diferimento que caracterizou a tributação em bases universais em outros sistemas legislativos, ressalvadas as normas antielisiva inerentes à legislação CFC”.

33. Vejamos, pois, a higidez do lançamento.

34. 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.**

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

²⁴ 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.

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)

35. 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;

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)

36. 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 resultado²⁵”. (Grifo nosso)

37. 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)

38. 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.

39. Afinal, conforme salienta Marciano Godoi²⁶, “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 aquele que parte da apuração do *lucro líquido* do período apurado *com observância das leis comerciais*”.

40. 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”.

²⁵ 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.

²⁶ 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.

41. Conforme afirma André Martins de Andrade²⁷, “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”.

42. 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)

43. 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 distribuição²⁸”. Eis a essência da tributação em bases universais.

44. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, ao tratar da equivalência patrimonial, no que interessa ao caso, dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.

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**. (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) (Grifo nosso)

45. 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

²⁷ ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 211.

²⁸ ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 203.

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 embasem 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)

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

47. 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.

48. 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.

49. Nesse sentido, as palavras do Ministro Cezar Peluso²⁹, na ADI 2.588, de 2013:

6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

Há acréscimo patrimonial, em relação aos investimentos relevantes, na época do fechamento do balanço da empresa no exterior (pelo regime de competência), pois a conta em que são registrados no ativo sofre aumento que reflete no resultado do exercício (gerando lucro).

Poderia o legislador adotar este momento como aspecto temporal da regra matriz do imposto sobre a renda incidente sobre os lucros auferidos no exterior?

Entendo que sim.

7. Pela equivalência patrimonial, apoiada no art. 248 da Lei 6.404/1976 e no regime contábil (regime de competência), **o lucro auferido pela controlada/coligada no exterior repercute no resultado da empresa no Brasil, aumentando até o valor por distribuir aos sócios.**

O fato de não ocorrer ingresso no caixa da empresa não desnatura o rendimento. Há aí disponibilidade jurídica, passível de tributação pelo imposto sobre a renda, posto que sem efetiva distribuição dos lucros pela empresa no exterior.

[...]

²⁹ Esse trecho consta das p. 208-214 do voto do Ministro Cezar Peluso na ADI 2.588/DF, de 10/04/2013.

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo **método de custo**, o lucro produzido pela empresa no exterior é *virtual* em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submetido ao regime de caixa. Enquanto **aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.**

No momento em que forem distribuídos os lucros relativos aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o resultado da empresa no Brasil não será modificado, de modo que não se pode cogitar de tributação.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 deslocou o momento da incidência do imposto, adotando, dentre os regimes de caixa e de competência, este último. Não firmou presunção, mas definição de novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência.

Mas tal deslocamento somente convém aos investimentos avaliados por esse regime e dentro dos limites do reflexo produzido pelo lucro.

[...]

O fato de a legislação não prever então incidência do IR sobre o resultado decorrente de equivalência patrimonial dos investimentos em controladas e coligadas no exterior não impedia nem impede que viesse a prevê-lo.

A legislação anterior (Lei nº 9.532/97) tomava como momento da ocorrência do *fato gerador* o do pagamento ou crédito dos lucros (disponibilidade econômica e regime de caixa). Ora, **o art. 74 da MP 2.158-35 deslocou-o 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.**

9. Como o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, atende-se ainda ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88), porque há incremento no lucro passível até de distribuição aos sócios da empresa controladora/coligada no Brasil.

10. Quanto às medidas unilaterais ou bilaterais tendentes a evitar dupla tributação internacional sobre rendimento produzido no exterior, as regras por aplicar continuam as mesmas, alterando-se-lhes apenas o momento da incidência: do pagamento, para o da apuração/registro, ou seja, do regime de caixa, para o regime de competência. (Grifo nosso)

50. Nessa mesma trilha, Marco Aurélio Greco³⁰ 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”.

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

Num comentário singelo, [...] uma avaliação do patrimônio da brasileira no dia seguinte à data do balanço da estrangeira que tiver apurado seus lucros, certamente (em função dessa participação societária) apontará um valor maior do que ela teria na véspera do seu reconhecimento no balanço da estrangeira. **A rigor, a participação societária titularizada pela brasileira passa a valer mais por existirem lucros reconhecidos no balanço da controlada ou coligada, ainda que não distribuídos.**

Tanto é real esse aumento de patrimônio que a eventual alienação dessa participação societária e sua posterior recompra, já sem os lucros, pode configurar operação *dividend washing*, censurada pela jurisprudência estrangeira. (Grifo nosso)

52. Na mesma linha, Marciano Godoi³¹ 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”.

53. 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.

54. 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.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 394-395.

³¹ 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.

55. 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.

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

Convém observar que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria, cumpre lembrar as disposições do art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a 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.

57. 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 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.

58. Nesse mesmo sentido, segundo Marco Aurélio Greco³², “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

³² GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 407-408.

prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa estrangeira”.

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

Solução de Consulta Interna nº 18 Cosit, de 2013

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

*“ 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. **O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa.** O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”*

27. Conforme exposto pela OCDE, **não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios**, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior. (Grifo nosso)

60. 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)

61. A respeito da referida solução de consulta oportuno a reflexão a seguir.

62. Segundo Alberto Xavier³³, “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.**

63. 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)

64. 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 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

³³ XAVIER, Alberto. Direito Tributário internacional do Brasil. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 105.

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.

65. 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.

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

Não se ignora, contudo, que efetivamente existe (ou existia) uma dúvida se o art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE impediria a aplicação de legislações do tipo CFC por parte do estado de residência da empresa investidora. Em razão dessa dúvida, enorme celeuma se instalou especialmente aqui no Brasil diante da maneira ampla e irrestrita que o art. 74 da MP 2.158-35 foi desenhado, o qual é demasiadamente amplo para ser considerada uma norma antielisiva. Vozes como a de Sérgio André Rocha defendem que o art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE estabeleceria uma regra de bloqueio, a proibir a tributação desse mesmo lucro pela legislação brasileira, (ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 177).

Entretanto, ao menos no âmbito da OCDE, essa disputa parece ter sido esclarecida, eis que os Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE foram atualizados para expressamente dispor que:

81. Um número significativo de países adotou disposições de empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas de base estrangeira.

Embora a concepção deste tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum destas regras, que agora são internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributável nacional, é que resultam em um Estado Contratante tributar os seus residentes sobre o rendimento atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. Algumas vezes foi argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de sociedades estrangeiras controladas entrava em conflito com essas disposições. **Uma vez que tal legislação faz com que o Estado tribute os seus próprios residentes, o n.º 3 do artigo 1.º confirma que não entra em conflito com as convenções fiscais.** A mesma conclusão deve ser alcançada n.º 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)

67. Oportuno registrar ainda que os tratados para evitar dupla tributação se destinam a evitar a dupla tributação jurídica e não econômica. Segundo Sérgio André Rocha³⁴:

[...] **a identificação da dupla tributação jurídica** é feita mediante a aplicação da **regra das quatro identidades**, de forma que somente se verificaria a ocorrência do fenômeno em se identificando que **países distintos**, no exercício de sua soberania fiscal, estão a tributar **o mesmo sujeito passivo**, sobre um **mesmo suposto fático**, mediante a imposição de **tributos com materialidades comparáveis** e em relação a um **mesmo período de tempo**.

Esse critério encontra-se, inclusive, refletido na definição de dupla tributação trazida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em seus comentários à sua Convenção Modelo sobre a tributação da renda e do capital, segundo a qual a **dupla tributação internacional jurídica** seria **“a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos”**.

A dupla tributação jurídica seria distinta da **dupla tributação econômica**, na qual uma **mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente.** (Grifo nosso)

68. 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

³⁴ ROCHA, Sergio André – Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25-26.

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)

69. 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**.

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

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

esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo. (Grifo nosso)

71. Heleno Torres³⁵ 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”.

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

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

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM O ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

Não existe conflito entre o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 com os tratados que contenham cláusula erigida com base no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, uma vez que este dispositivo não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do seu país de residência, ainda que tais lucros possam decorrer de lucros apurados por controladas residentes no outro país signatário do acordo internacional. [Ementa]

[...]

Enfim, atribuir ao artigo 7 o sentido de bloquear normas CFC, em específico o art. 74 da MP 2.158-35, como pretende o contribuinte, é deixar o Brasil, no pior dos mundos em termos de regulação da tributação das rendas em contexto internacional. De um lado, o modelo OCDE é estruturado para centrar a tributação no critério da residência em detrimento da fonte e, desse modo, favorecer os países mais desenvolvidos exportadores de capital, que rigidamente defendem sua posição política na formulação desses tratados e na aplicação das suas legislações CFC, no cenário interno e internacional. De outro, nas situações

³⁵ TORRES, Heleno Taveira. Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 406.

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)

74. Verifica-se, pois, que a tributação sobre lucros no exterior prevista tanto no revogado art. 74 MP nº 2.158-35/2001 quanto nos arts. 76 a 92 da Lei nº 12.973/2014, ao determinar, para fins de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, tem-se a tributação da variação patrimonial positiva na sociedade residente no Brasil.

75. Trata-se de norma doméstica que dispõe como uma renda há de ser atribuída ao residente de seu país, com base no princípio da universalidade. Com efeito, não há falar-se em bloqueio dessa tributação pelas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, porquanto, - reitero - a matéria tributável é o lucro da residente brasileira. Assim, é devido o IRPJ e a CSLL sobre o lucro auferido pela recorrente oriundo de sua controlada no exterior.

76. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário em relação à matéria e manter a tributação em relação à controlada Odebrecht International Part S.A.R.L (Luxemburgo) (item 4.1.1 do TVF).

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior