



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720057/2021-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.839 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VOTORANTIM S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2016

**DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR**

O documento que comprova o recolhimento ou arrecadação do imposto de renda pago no exterior; tem que ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país em que houve o recolhimento e pelo Consulado da Embaixada Brasileira.

No caso, em relação à controlada VUS, EUA, tendo em vista que a documentação juntada, acompanhada da devida apostila, comprova de forma adequada os valores efetivamente recolhidos a título de tributos, reconhece-se o valor equivalente à USD285.000,00.

**LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.**

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

**LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO CELEBRADA PELO BRASIL DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. INEXISTÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE.**

O art. 7º da Convenção evita que o lucro da empresa brasileira localizada em país com o qual o Brasil mantenha tratado seja novamente tributado no Brasil.

O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata do resultado que aquele lucro produz, como acréscimo patrimonial, na empresa brasileira. Ainda que possam ter íntima conexão econômica, têm naturezas jurídicas absolutamente distintas.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso para (i) manter a autuação (i.1) por voto de qualidade, (i.1.1) no que respeita às Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação prevalecerem frente à legislação interna, e (i.1.2) quanto à impossibilidade de concomitância de multa de ofício e multa isolada, tendo sido vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (relator), Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram provimento nos pontos; e (i.2) por unanimidade de votos (i.2.1) quanto ao erro de cálculo da DRJ, (i.2.2) quanto à falta de adição às bases de cálculo pela RAYROCK, (i.2.3) quanto aos pagamentos de imposto de renda no exterior pelas empresas “VCSC”, “MINERA MILPO”, “ATACOCOA”, “MILPO ANDINA”, (i.2.4) quanto aos pagamentos de imposto de renda no exterior pela empresa RE, e (i.2.5) quanto aos pagamentos de imposto de renda no exterior pela empresa VGMBH; e (ii) por unanimidade de votos, em cancelar parcialmente a acusação para reconhecer o valor equivalente à USD 285.000,00 a título de imposto pago no exterior no período pela empresa VUS. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**IAGARO JUNG MARTINS** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 101-017.248, proferido pela 8ª Turma da DRJ/01, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, para cancelar a título de IRPJ o valor de R\$ 166.490,90, e a título de CSLL o valor de R\$59.936,72, e manter todo restante.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

### RELATÓRIO

*Em 27 de setembro por meio do Termo de Início de Ação Fiscal e de Intimação 001 foi iniciada a fiscalização.*

*Neste termo consignou:*

*Fica o sujeito passivo acima qualificado INTIMADO a apresentar os documentos e esclarecimentos abaixo relacionados, no prazo de 20 (vinte) dias corridos a contar do recebimento desta, sem prejuízo de outras requisições:*

*1) Apresentar organograma contemplando todas as participações societárias no exterior da empresa Votorantim S.A. (doravante chamada "fiscalizada") no ano de 2016;*

*2) Apresentar planilha em formato EXCEL demonstrando as participações societárias no exterior da fiscalizada no ano de 2016, conforme modelo abaixo:*

*[transcrição do modelo de planilha]*

*3) Designar pessoa (s) para acompanhar a presente fiscalização, acompanhado (s) da (s) respectiva (s) PROCURAÇÃO (ÕES), com poderes específicos para representação perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Obs.: Indicar telefones de contato*

*(...)*

*Como resultado da fiscalização foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 376.495.983,39 (valor e-processo).*

### **DAS CONSTATAÇÕES E DAS INFRAÇÕES APURADAS**

*O Registro X340 (Identificação da Participação no Exterior) da ECF/2016 confirma o rol de 60 (sessenta) participações empresariais no exterior da Votorantim S.A.*

*Na sua ECF AC 2016, a fiscalizada declarou Lucros Disponibilizados no Exterior no valor de R\$ 695.638.442.*

*Em resposta ao TI 003, protocolizada em 27/01/2020, a fiscalizada apresentou a decomposição do valor dos Lucros Disponibilizados no Exterior.*

***Das constatações e das infrações relativas à empresa Minera Rayrock Ltda. no ano de 2016***

A fiscalização constatou que a contribuinte declarou em sua ECF AC 2016 como resultado da empresa Minera Rayrock Ltda. no ano de 2016 o valor de R\$ 9.937.455,66, que proporcionalmente à sua participação de 71,6264% equivaleria a R\$ 7.117.841,74, sendo que apenas a parcela de R\$ 2.439.669,65 fora disponibilizada para tributação no país devido a sua compensação com prejuízos de exercícios anteriores, conforme resposta ao TI 003, protocolizada em 27/01/2020.

O saldo de prejuízos acumulados de \$ 1.345.006.507,12 está registrado na ECF AC 2015 da fiscalizada.

A fiscalização entendeu que a conversão do resultado de 2016 para Reais, após a compensação do prejuízo de 2015, assim como a diferença referente ao lucro não disponibilizado a ser lançado através deste Auto de Infração, seria a seguinte:

RESULTADO NA MOEDA LOCAL	TAXA DE VENDA DO PESO CHILENO EM 31/12/16	RESULTADO (R\$)	LUCRO DISPONIBILIZADO (R\$)	DIFERENÇA A LANÇAR (R\$)
658.624.315,50	0,0048560	3.198.279,08	2.439.669,65	758.610,03

A fiscalização concluiu que a Votorantim não disponibilizou corretamente os valores a título de lucros do exterior apurados em 2016 pela Minera Rayrock. Assim, constituiu de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a R\$ 758.610,03, em decorrência da diferença não disponibilizada dos lucros auferidos por esta empresa.

#### **Das constatações e das infrações relativas à empresa Hailstone Limited no ano de 2016**

A fiscalização constatou que a fiscalizada declarou em sua ECF AC 2016 o resultado da empresa Hailstone Limited de R\$ 4.736.986,67, sendo que nenhuma parcela deste resultado foi disponibilizada para tributação no país devido a sua compensação com prejuízos de exercícios anteriores, conforme resposta ao TI 003, protocolizada em 27/01/2020. A fiscalização também constatou que a Hailstone Limited não está registrada na lista de participações societárias no exterior em sua ECF AC 2015 (Registro X340).

Intimada através do TI 013 do presente TDPF a prestar esclarecimentos, a fiscalizada respondeu em 16/12/2020 que:

Seguem anexos: (i) planilha excel demonstrando os resultados que formaram o saldo de prejuízos acumulados de USD2.102.108,98 em 2015 (Doc. 01 - ver aba: "Hailstone" - Item 04.A. do TIF13); (ii) DFs referentes aos exercícios de 2009, 2010, 2011, 2012, 2015 e 2016, acompanhadas das respectivas traduções juramentadas (Doc. 05 - Item 04.B. e 04.C. do TIF13).

A fiscalização constatou, conforme documentos apresentados em resposta ao TI 013, protocolizada em 15/01/2021, que a contribuinte interpretou o valor de US\$ 26,489,075 da demonstração de resultados da empresa Hailstone do ano de 2008 como despesas financeiras, apesar da referida demonstração explicitar que são receitas financeiras.

A fiscalizada foi intimada através do TI 016 do presente TDPF a prestar esclarecimentos.

Continuando a investigação, a contribuinte foi intimada por meio do TI 017 a apresentar Demonstrativo de Resultado emitido pela empresa Hailstone, e, apresentar documentos comprobatórios das "perdas em operações financeiras" no valor de US\$ 39,956,219.53.

Por não ter apresentado documentos hábeis que pudessem comprovar o prejuízo de US\$ 25,336,105 em 2008, esta fiscalização procedeu à glosa deste valor, e apresenta a planilha de cálculo do valor dos lucros a serem disponibilizados em 2016 referentes aos resultados da empresa Hailstone Limited.

Hailstone Limited	Resultado da empresa na MOEDA LOCAL	PERCENTAGEM DE PARTICIPAÇÃO (*100)	RESULTADO PROPORCIONAL na MOEDA LOCAL
2015	(749.150,51)	1,00	-749.150,51
2016	1.453.484,86	0,72	1.041.064,41
		RESULTADO APÓS COMPENSAÇÃO	291.913,90

A conversão do resultado de 2016 para Reais, após a compensação do prejuízo de 2015, é a seguir apresentada, assim como a diferença referente ao lucro a ser lançado através deste Auto de Infração:

RESULTADO NA MOEDA LOCAL	TAXA DE VENDA DO US\$ EM 31/12/16	RESULTADO (R\$)	LUCRO DISPONIBILIZADO (R\$)	DIFERENÇA A LANÇAR (R\$)
291.913,90	3,2591000	951.376,60	0,00	951.376,60

A fiscalização concluiu que a Votorantim não disponibilizou corretamente os valores a título de lucros do exterior apurados em 2016 pela Hailstone Limited, serão constituídos de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes à diferença de R\$ 951,376.00.

#### **Das constatações e das infrações relativas aos pagamentos de Imposto de Renda no exterior no ano de 2016**

Em análise do registro N620 da ECF AC 2016, fiscalização constatou que a contribuinte compensou R\$ 109.544.211 a título de imposto pago no exterior na apuração do IRPJ por estimativa do mês de dezembro.

A fiscalização também constatou, em análise dos registros N660 e N670 da ECF AC 2016, que a contribuinte compensou R\$ 39.444.556 a título de imposto pago no exterior no cálculo da CSLL por estimativa do mês de dezembro, assim como o mesmo valor na apuração da CSLL anual.

A fiscalizada foi intimada através do TI 006 a apresentar planilha demonstrando os pagamentos de Imposto de Renda pago no exterior correspondente a cada uma de suas participações societárias no ano-calendário de 2016, assim como cópias originais e traduções juramentadas de todos os documentos de arrecadação estrangeira que comprovassem os pagamentos do Imposto sobre a Renda pago no exterior.

Em resposta protocolizada em 18/03/2020, a contribuinte apresentou planilha em que demonstra os pagamentos de Imposto de Renda pago no exterior correspondente a cada uma de suas participações societárias no ano-calendário de 2016.

#### **Dos pagamentos de impostos no exterior relativos às empresas Votorantim Internacional CSC S.A.C., Votorantim US, Inc., Compania Minera Milpo S.A.A., Compania Minera Atacocha S.A. e Milpo Andina Peru S.A.C no ano de 2016**

A fiscalização constatou que os documentos elencados como comprovantes de pagamento de imposto no exterior relativos às empresas listadas no título deste subitem se tratam de Declarações de Impostos, e não propriamente de documentos de arrecadação de tributos.

A fiscalização concluiu que estas modalidades não podem ser aceitas como comprovantes de pagamento efetivo de imposto no exterior nos termos do art. 30, § 7º, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 04 de dezembro de 2014.

#### **Dos pagamentos de impostos no exterior relativos à empresa Votorantim RE no ano de 2016**

A fiscalização constatou que o documento elencado como comprovante de pagamento de imposto no exterior relativo à empresa Votorantim RE se trata de cálculo de imposto a pagar, e não propriamente de documento de arrecadação de tributos.

A fiscalização asseverou que cálculos para pagamento de imposto não podem ser aceitos como comprovantes de pagamento efetivo de imposto no exterior nos termos do art. 30, § 7º, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 04 de dezembro de 2014.

#### **Dos pagamentos de impostos no exterior relativos à empresa VOTORANTIM GmbH no ano de 2016**

A fiscalização constatou que o documento elencado como comprovante de pagamento de imposto no exterior relativo à empresa VOTORANTIM GmbH se trata de um parecer de consultor jurídico, e não propriamente de documento de arrecadação de tributos.

A fiscalização asseverou que pareceres de consultores jurídicos não podem ser aceitos como comprovantes de pagamento efetivo de imposto no exterior nos termos do art. 30, § 7º, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 04 de dezembro de 2014.

#### **Da glosa de pagamentos de imposto no exterior no ano de 2016**

Após as considerações apresentadas nos subitens acima, os documentos hábeis para comprovação de pagamento de imposto no exterior, apresentados pela contribuinte, totalizam os seguintes valores, por investida no exterior.

Investida estrangeira	Valor total do IR pago no exterior em 2016 (R\$)
Acerbrag	131.709,00

O valor total informado a título de pagamento de imposto de renda no exterior, informado na planilha supra, já está proporcionalizado ao percentual de participação da fiscalizada.

Investida estrangeira	Resultado antes de imposto de renda (A)	Linha 1 do IRPJ: Valor total do IR pago no exterior em 2016 (B)	Linha 2 do IRPJ: Oportunação IRPJ com a sua base de exterior (C) = (A) x 15%	Valor deduzido do IRPJ (D)	Linha 1 da CSLL: Saldo após a dedução do IRPJ (E) = (B) - (D)	Linha 2 da CSLL: Oportunação de CSLL com a sua base de exterior (F) = (E) x 9%	Valor deduzido da CSLL (G)	Saldo após oportunação do IRPJ no exterior (H) = (B) - (G)
Acerbrag	465.873,24	131.709,00	61.415,49	91.468,49	40.243,52	32.928,65	32.928,65	7.313,89

A partir dos resultados obtidos na tabela acima extraída do TVF, a fiscalização constatou que o valor total do imposto de renda pago em 2016 no exterior por investidas estrangeiras passível de ser deduzido do IRPJ devido pela fiscalizada no ano-calendário de 2016 alcança R\$ 91.468,49. Já o valor passível de ser deduzido da CSLL devida no ano-calendário de 2016 é de R\$ 32.928,65.

#### **Das multas isoladas decorrentes da falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL no mês de dezembro do AC de 2016**

Em análise do registro N620 da ECF AC 2016, a fiscalização constatou que a contribuinte compensou R\$ 109.544.211 a título de imposto pago no exterior na apuração do IRPJ por estimativa do mês de dezembro.

Também, em análise do registro N670 da ECF AC 2016, a fiscalização constatou que a contribuinte compensou R\$ 39.444.556 a título de imposto pago no exterior no cálculo da CSLL por estimativa do mês de dezembro.

Considerando que o valor total do Imposto de Renda pago em 2016 no exterior por investidas estrangeiras passível de ser deduzido do IRPJ devido pela fiscalizada no ano-calendário de 2016 é de R\$ 91.468,49, e que o valor passível de ser deduzido da CSLL devida no ano-calendário de 2016 é de R\$ 32.928,65, fica patente que a fiscalizada cometeu as infrações de deduzir indevidamente o valor de R\$ 109.452.742,98 a título de imposto pago no exterior na apuração do IRPJ por estimativa do mês de dezembro, e R\$

39.411.627,48 a título de imposto pago no exterior no cálculo da CSLL na apuração da CSLL por estimativa do mês de dezembro.

Pelos motivos discorridos no parágrafo anterior, a fiscalizada deixou de efetuar os devidos pagamentos das estimativas correspondentes ao mês de dezembro de 2016, justificando a aplicação das respectivas multas isoladas, conforme determinado pelo artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei n° 9.430/1996, com redação dada pela Lei n° 11.488/2007.

#### **Das glosas de compensações de pagamentos de imposto de renda no exterior na apuração do IRPJ e da CSLL no ano de 2016**

A fiscalização informa que o valor de R\$ 109.544.211,47, compensado a título de imposto pago no exterior na apuração do IRPJ com base no Lucro Real (Anual) pela contribuinte, assim como o valor de R\$ 39.444.556,13, compensado a título de imposto pago no exterior no cálculo da CSLL na apuração da CSLL anual pela contribuinte, foram glosados de ofício.

#### **IMPUGNAÇÃO**

A VOTORANTIM S.A apresentou impugnação, onde em resumo alega:

#### **DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS EM RELAÇÃO A RAYROCK**

A impugnante afirma que como reconhece o TVF, todos os documentos solicitados, quais sejam, a planilha excel e as Demonstrações Financeiras ("DF") de RAYROCK, foram devidamente apresentados. Da análise destes documentos não resta nenhuma dúvida de que o valor que deveria ter sido adicionado era, de fato, R\$2.439.669,65.

A impugnante assevera que a DF de 2015 (Doc. 02) confirma que, neste ano, o resultado de RAYROCK foi um prejuízo de CLP1.345.006.507,12, mesmo valor apontado na Escrituração Contábil Fiscal ("ECF") da IMPUGNANTE.

A impugnante afirma que a DF de 2016 (Doc. 03), por sua vez, demonstra que, neste ano, RAYROCK teve lucros antes do imposto de renda, no valor de CLP2.046.428.265,00.

Compensando-se o prejuízo de CLP1.345.006.507,12 com o lucro de CLP2.046.428.265,00, o resultado encontrado é de CLP701.421.757,88, de acordo com a impugnante.

O TVF não explica, assevera a impugnante, em nenhuma de suas páginas o motivo pelo qual o valor adicionado pela IMPUGNANTE estaria equivocado. Também não faz nenhum comentário em relação às DFs ou à planilha entregue à fiscalização.

A impugnante informa que após apresentar sua "planilha correta", o TVF conclui que o valor que deveria ter sido adicionado pela IMPUGNANTE em relação a RAYROCK seria de R\$3.198.279,68, e não de R\$2.439.669,72, e autua a suposta diferença (R\$758.610,03).

#### **DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS EM RELAÇÃO A HAILSTONE**

O TVF alega que nenhuma parcela do resultado do ano-calendário de 2016 de HAILSTONE teria sido oferecido à tributação.

De fato, pontua a impugnante, o resultado de HAILSTONE do ano-calendário de 2016 não foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois tal resultado foi compensado com prejuízo de anos anteriores.

Por meio da análise da planilha (reproduzida na p. 12 do TVF) e das DFs apresentadas em atendimento ao TIF n.º 13, é possível observar que o saldo de prejuízos foi formado em 2008, ano em que HAILSTONE sofreu prejuízos de USD25.336.105,00 (Doc. 04).

Não obstante, pondera a impugnante, após analisar a documentação, a fiscalização, por meio do TIF n.º 16, teceu os seguintes comentários:

"1) Constatei, conforme documentos apresentados em resposta ao TI 013, protocolizada em 15/01/2021, que a fiscalizada interpreta o valor de US\$ 26,489,075 da demonstração de resultados da empresa Hailstone como despesas financeiras, apesar da referida demonstração explicitar que são receitas financeiras, em que pese o sinal negativo juntado a este valor. Por outro lado, as despesas financeiras apresentadas na referida demonstração somam o valor de US\$ 1,152,970, em que pese não haver sinal negativo juntado a este valor."

Posteriormente, o TIF n.º 16 solicitou que a IMPUGNANTE: (i) esclarecesse se o valor de USD 26.489.075,00, era uma receita ou despesas financeira; e (ii) apresentasse uma planilha excel, em formato solicitado pelo próprio TIF n.º 16, com a composição do valor de USD 26.489.075,00.

Segue a planilha apresentada:

DESCRIÇÃO	Despesa ou Receita (conforme esclarecimento no Item I.a)	Valor (US\$)
JUROS S/APLIC. FINANCEIRAS	RECEITA	5.579.987,06
GANHOS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS	RECEITA	5.224.319,54
PERDAS EM OPERAÇÕES FINANCEIRAS	DESPESA	(36.956.219,53)
OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS	DESPESA	(337.111,83)
DESPESAS E ENCARGOS BANCÁRIOS	DESPESA	(50,00)
	<b>RESULTADO FINA NO LIQUIDO</b>	<b>(26.489.074,76)</b>

Apesar dos esclarecimentos, o TIF n.º 17 foi além, e solicitou que a IMPUGNANTE apresentasse documentos comprobatórios das perdas em operações financeiras, no valor de USD39.956.219,53, apontada na planilha apresentada em atendimento ao TIF n.º 16, o que a IMPUGNANTE atendeu, apresentando documentos contábeis.

A despeito de ter atendido diligente e integralmente às solicitações da fiscalização, mediante a prestação de informações detalhadas e a apresentação de toda a documentação requerida, o TVF ainda assim considerou insuficientes as explicações da IMPUGNANTE.

Segundo o TVF, faltaram informações para que a fiscalização pudesse comprovar o prejuízo de USD25.336.105,00 em 2008, razão pela qual determinou a glosa deste valor.

Esse trecho do TVF revela, na visão da impugnante, o equívoco fundamental da presente autuação: supor que o fisco brasileiro teria autoridade para se imiscuir na contabilidade de uma empresa estrangeira.

Por óbvio, assevera a impugnante, não cabe às autoridades fiscais brasileiras validar a apuração contábil de empresa estrangeira, pois a jurisdição das autoridades brasileiras está limitada ao território do País. Não é razoável imaginar que a autoridade de um país possa arbitrariamente desconsiderar elementos da contabilidade de empresa estrangeira, elaborada de acordo com as leis de um outro país, às quais a referida autoridade não está submetida.

Ademais, na autuação que se discute não houve nenhuma alegação no sentido de que a DF de HAILSTONE não mereça fé. A objeção do TVF se limita a apontar uma suposta insuficiência de elementos que lhe permitam corroborar o valor de EUR25.336.105,00 apontado na DF, o que não lhe compete e desrespeita norma emitida pela própria autoridade fiscal (a já citada IN SRF n.º 213/02, em seu art. 6º).

Dessa forma, esclarece a impugnante, a apuração contábil de HAILSTONE elaborada de acordo com a legislação comercial de BVI deve ser obrigatoriamente aceita no Brasil, e não está sujeita a "validação" pela RFB, nos termos da IN SRF n.º 213/02.

Alega jurisprudência do CARF, e de DRJ inclusive da DRJ de Brasília.

No referido julgamento, a DRJ/BSB acertadamente aplicou o caput do art. 6º da IN SRF n.º 213/02, que determina que as demonstrações financeiras das controladas estrangeiras

devem ser elaboradas "segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio".

Ante o exposto, não há fundamentos jurídicos que sustentem a glosa efetuada pelo TVF. Assim, uma vez afastada a glosa, tem-se que HAILSTONE não tem lucros a tributar em 2016, devendo, por consequência, ser também cancelado este ponto dos AUTOS.

#### **DOS PAGAMENTOS DE IMPOSTO DE RENDA NO EXTERIOR NO ANO-CALENDÁRIO DE 2016**

Conforme abordado na Seção 2., supra, o TVF alega que a IMPUGNANTE não teria comprovado os valores de imposto pagos no exterior por parte de suas controladas estrangeiras. Em razão disso, determinou a glosa da compensação destes valores.

Em atendimento ao TIF n.º 06, a INTIMADA apresentou à fiscalização a planilha anexa ("PLANILHA" - Doc. 05), que demonstra, entre outras informações: (i) os valores pagos a título de imposto de renda no exterior por cada uma das EMPRESAS; (ii) o percentual de participação da IMPUGNANTE em cada uma das EMPRESAS; e (iii) a conversão para reais, proporcionalizados de acordo com a participação societária, dos valores pagos no exterior pelas EMPRESAS.

Conforme já mencionado, VCSC, MINERA MILPO, ATACOCHA e MILPO ANDINA são empresas domiciliadas no Peru ("EMPRESAS PERUANAS").

Para comprovar os pagamentos de imposto de renda no Peru apontados na PLANILHA, a IMPUGNANTE apresentou à fiscalização as Declarações de Imposto de Renda de cada uma das EMPRESAS PERUANAS, apostiladas, acompanhadas das respectivas traduções juramentadas, as quais seguem anexas ("DECLARAÇÕES" - Doc. 06 a 09).

Da análise da DECLARAÇÃO de VCSC, é possível observar que:

(i) o valor total devido a título de imposto de renda no ano-calendário de 2016 - PEN450.248,00;

(ii) o valor total dos pagamentos antecipados de imposto de renda realizados no ano-calendário de 2016 - PEN326.870,00;

(iii) crédito resultante do confronto entre o valor total antecipado e o valor total devido - PEN123.378,00, a favor do fisco.

Diante disso, a IMPUGNANTE apresenta os anexos: (i) comprovantes dos pagamentos, os quais foram realizados em espécie ou por compensação, que totalizam os PEN326.870,00 acima mencionados (Doc. 10 a 32); (ii) memória de cálculo elaborada pelo departamento contábil de VCSC, com detalhes sobre cada um dos pagamentos mencionado em (i) (Doc. 34); e (iii) comprovante do pagamento no valor PEN123.378,00, referente ao saldo apontado na DECLARAÇÃO (Doc. 33).

Em função dos documentos e esclarecimentos acima, vê-se, assevera a impugnante, que o pagamento de imposto de renda por VCSC apontado na PLANILHA resta devidamente comprovado, razão pela qual os AUTOS devem ser cancelados em relação a este ponto.

Os trechos reproduzidos na impugnação da DECLARAÇÃO de MINERA MILPO demonstram que, no ano-calendário de 2016:

(i) o valor total devido a título de imposto de renda foi de PEN116.603.544,00.

(ii) o valor total dos pagamentos antecipados foi de PEN99.203.774,00.

(iii) a diferença entre o valor devido (PEN116.603.544,00) e o valor antecipado ao longo de 2016 (PEN99.203.774,00), no montante de PEN17.399.770,00 (116.603.544,00 - 99.203.774,00 = 17.399.770,00), é registrada como crédito em favor do fisco para pagamento.

IMPUGNANTE apresenta os anexos: (i) comprovantes dos pagamentos, os quais foram realizados em espécie ou por compensação, que totalizam os PEN99.203.774,00 acima

mencionados (Doc. 35 a 56); (ii) memória de cálculo elaborada pelo departamento contábil de MINERA MILPO, com detalhes sobre cada um dos pagamentos mencionado em (i) (Doc. 59); e (iii) comprovantes do pagamento no valor de PEN17.399.770,00, referente ao saldo apontado na DECLARAÇÃO (Doc. 57 a 58).

A IMPUGNANTE entende que por restar comprovado o pagamento a título de imposto de renda realizado por MINERA MILPO apontado na PLANILHA, os AUTOS também devem ser cancelados em relação a este ponto.

A IMPUGNANTE assevera que a DECLARAÇÃO de ATACOCHA demonstra que, no ano-calendário de 2016:

(i) o valor total devido a título de imposto de renda foi de PEN2.585.094,00;

(ii) o valor total dos pagamentos antecipados foi de PEN6.084.991,00;

(iii) a diferença entre o valor devido (PEN2.585.094,00) e o valor antecipado ao longo de 2016 (PEN6.084.991,00), no montante de PEN3.499.897,00 (2.585.094,00 - 6.084.991,00 = 3.499.897,00), é registrada como crédito em favor do contribuinte para posterior utilização.

Nesse contexto, a IMPUGNANTE apresenta os anexos (i) comprovantes dos pagamentos, os quais foram realizados em espécie ou por compensação, que totalizam os PEN6.084.991,00 acima mencionados (Doc. 60 a 80); e (ii) memória de cálculo elaborada pelo departamento contábil da ATACOCHA, com detalhamento de cada um dos referidos pagamentos (Doc. 81).

A impugnante afirma que semelhante aos casos acima, por restar comprovado o pagamento a título de imposto de renda apontado na PLANILHA, os AUTOS também devem ser cancelados no que se refere aos supostos valores não comprovados de ATACOCHA.

No que diz respeito à MILPO ANDINA, é necessário, desde já, ressaltar que o valor considerado pela IMPUGNANTE, refletido na PLANILHA, está equivocado.

A impugnante afirma que o valor pago por MILPO ANDINA a título de imposto sobre a renda no ano-calendário de 2016 não foi PEN38.729.886,00, mas sim PEN43.169.703,00

A impugnante assevera que a DECLARAÇÃO de MILPO ANDINA demonstra que, no ano-calendário de 2016, o valor total devido a título de imposto de renda foi PEN43.169.703,00, dos quais PEN23.050.556,00 foram pagos antecipadamente.

Diante disso, a IMPUGNANTE apresenta os anexos: (i) comprovantes dos pagamentos, os quais foram realizados em espécie ou por compensação, que totalizam os PEN23.050.556,00 acima mencionados (Doc. 82 a 102); (ii) memória de cálculo elaborada pelo departamento contábil de MILPO ANDINA, com detalhes sobre cada um dos pagamentos mencionados em (i) (Doc. 114); e (iii) comprovantes do pagamento no valor PEN20.119.143,00 (Doc. 103 a 113).

A impugnante afirma que em face dos documentos e esclarecimentos acima, restam devidamente comprovados os pagamentos de imposto de renda realizados por todas as EMPRESAS PERUANAS, motivo pelo qual a glosa realizada pelos AUTOS referente a todas elas deve ser afastada.

#### **VUS | VALOR PLANILHA: USD546.093,60.**

No que se refere à VUS, para comprovar o valor de USD546.093,60 apontado na PLANILHA, a IMPUGNANTE apresentou à FISCALIZAÇÃO diversos documentos Doc. 115, Doc. 116, Doc. 117.

A impugnante indica que em relação à documentação acima, cumpre destacar que, conforme informado detalhadamente à fiscalização, os documentos apontados em documentos Doc. 115, Doc. 116, comprovam o valor de USD273.088,00, conforme abaixo:

#	USD
Federal	210.471,00
California	23.092,00
Delaware	6.766,00
Georgia	923,00
Louisiana	1.817,00
Maryland	17.891,00
New Jersey	500,00
Pennsylvania	4.527,00
South Carolina	7.051,00
West Virginia	50,00

A impugnante aduz que o documento que efetivamente comprova o valor de USD210.471,00, que compõe o valor de USD546.093,60 apontado na PLANILHA, é única e tão somente a DECLARAÇÃO FEDERAL USA.

A impugnante aponta que o mesmo racional é aplicável em relação ao valores de USD23.092,00, USD6.766,00, USD923,00, USD1.817,00, USD17.891,00, USD500,00, USD4.527,00, USD7.051,00 e USD50,00, apontados acima, referentes às DECLARAÇÕES ESTADUAIS USA.

Por fim, lembra a impugnante, além dos comprovantes de USD273.088,00, a IMPUGNANTE apresentou três comprovantes de transferência bancária, apostilados, referentes ao pagamento em espécie do imposto devido por VUS em 2016, acompanhados das respectivas traduções juramentadas, nos valores de USD75.000,00, USD100.000,00 e USD110.000,00 (i.e., um total de USD285.000,00).

Considerando-se todos os documentos acima apontados, chega-se a um valor total de pagamento de imposto de USD558.088,00 (USD273.088,00 + USD285.000,00 = USD558.088,00), diferente, portanto, do valor de USD546.093,60 apontado na PLANILHA. O motivo desta diferença é o fato de a IMPUGNANTE ter corretamente obedecido a limitação de uso de crédito disposta no art. 30 da Instrução Normativa n.º 1.520, de 04.12.2014.

A impugnante entende que em face dos documentos e esclarecimentos ora apresentados, não há dúvidas de que os AUTOS devem ser cancelados também quanto aos valores referentes à VUS.

#### **VOTO RE | VALOR PLANILHA: USD10.840,00**

No curso do procedimento de fiscalização foi apresentado o documento emitido pela Administração dos Impostos Diretos do Departamento de Receitas de Luxemburgo, o qual apontava, como valor de imposto o montante de EUR10.284,19, correspondente à soma dos valores de EUR8.814,25 (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) e EUR1.469,94 (Imposto Comercial Comum).

A IMPUGNANTE anexa à presente Impugnação o mesmo documento, porém agora em sua versão apostilada, e acompanhada de sua respectiva tradução juramentada (Doc. 118).

A impugnante entende importante notar que o valor apontado na PLANILHA está em USD, e não em EUR.

Nesse sentido, segue anexa a Declaração do Imposto de Renda de VOTO RE, relativa ao ano-calendário de 2016 (Doc. 119), por meio da qual é possível observar que: (i) o valor de EUR8.814,25, corresponde a USD9.290,87; e (ii) o valor de EUR1.469,94, corresponde a USD1.549,43. A soma de ambos os valores em USD, totaliza o montante de USD10.840,00, considerado pela IMPUGNANTE.

Portanto, conclui a impugnante, em função dos documentos e esclarecimentos ora apresentados, tem-se que o valor apontado na PLANILHA encontra-se devidamente comprovado, razão pela qual os AUTOS também devem ser cancelados no que se refere à VOTO RE.

**VGMBH**

No que diz respeito à VGMBH, a impugnante ressalta que o valor considerado refletido na PLANILHA, foi equivocado.

De fato, conforme demonstrado na fiscalização, no ano-calendário de 2016: (i) VOTORANTIM GMBH (inscrita no cadastro de contribuintes austríaco sob o n.º 91 120/4998), realizou pagamento de imposto de renda no valor de EUR1.797.896,00; e (ii) Votorantim GmbH (inscrita no cadastro de contribuintes austríaco sob o n.º 91 188/4443), realizou pagamento de imposto de renda no valor de EUR4.070.162,00; e (iii) em 10.2016, conforme atesta o contrato anexo, as empresas passaram por processo de fusão (Doc. 120).

Ou seja, o valor que deveria ter sido considerado pela IMPUGNANTE para VGMBH, no ano-calendário de 2016, era de EUR5.868.058,00 (EUR1.797.896,00 + EUR4.070.162,00), e não de EUR4.349.868,46.

A fim de comprovar o valor do imposto sobre a renda pago por VGMBH no ano-calendário de 2015, a IMPUGNANTE apresentou a anexa opinião legal, emitida pelo Dr. Niklas Schmidt, advogado austríaco do escritório Wolf Theiss, acompanhada dos documentos nela mencionados e traduções juramentadas ("PARECER WT" - Doc. 121).

O PARECER WT está acompanhado de farta documentação comprobatória, de forma que a intenção da IMPUGNANTE, ao apresentá-lo em complemento a tal documentação, foi permitir a compreensão pela autoridade fiscal brasileira da apuração do imposto de renda na Áustria, relativamente diferente da forma que é praticada no Brasil.

Ademais, é importante ressaltar que documentação idêntica à anexa foi aceita pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") em processos envolvendo a própria IMPUGNANTE como apta a comprovar o pagamento de tributos no exterior por VGMBH.

Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho do Acórdão n.º 1402-002.464, de 11.04.2017, unânime, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que manteve a decisão proferida pela DRJ, favorável à IMPUGNANTE nesse ponto:

"Antes de se adentrar os valores pagos na Austria e os constituídos no Brasil, para fins de aplicação da legislação que permite a compensação, mais acima colacionada, este Conselheiro confirmou nos autos que, de fato, às fls. 829 a 836 encontram-se os documentos comprovantes de pagamento em idioma alemão e, nas fls. 837 a 839, a tradução desses documentos por tradutor juramentado, sendo que, das fls. 840 a 843 está a tradução juramentada dos esclarecimentos prestados por advogado austríaco em relação aos documentos comprobatórios de pagamentos apresentados. De acordo com os documentos apresentados, 'o imposto de renda corporativo para 2011 foi apurado pela autoridade fiscal austríaca em 3 de maio de 2013 o valor de EUR 4.094.937,00 (quatro milhões, noventa e quatro mil, novecentos e setenta e três Euros).' [...]"

Por todo o exposto, concordando com as razões do v. Acórdão recorrido, nego provimento ao Recurso de Ofício, mantendo integralmente a referida decisão e, consequentemente, a desoneração da contribuinte."

Dessa forma, conclui a impugnante, que a documentação apresentada é adequada e suficiente para comprovar o recolhimento de imposto sobre a renda na Áustria por VGMBH, razão pela qual os AUTOS também devem ser cancelados em relação a este ponto.

A IMPUGNANTE finaliza afirmando que por restarem comprovados os pagamentos de imposto de renda realizados no exterior por sua controladas estrangeiras, conclui-se que as compensações realizadas pela IMPUGNANTE foram corretas, não havendo que se falar na existência de diferenças de estimativas a pagar, razão pela qual as multas isoladas objetos dos AUTOS também devem ser integralmente canceladas.

**DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO**

A impugnante entende que ainda que os AUTOS fossem julgados procedentes, as multas isoladas deveriam ser canceladas porque, além de efetuar o seu lançamento, o TVF também efetuou o lançamento, neste mesmo processo, das multas de ofício (75%) calculadas sobre o valor dos supostos débitos anuais de IRPJ e CSLL apurados pela fiscalização a partir das mesmas premissas.

A IMPUGNANTE entende que deve ser cancelada a multa pela concomitância.

**DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Não haveria fundamento legal, assevera a impugnante, para exigência de juros de mora - seja apurada com base na taxa SELIC, seja apurada por meio da utilização do percentual de 1% ao mês - sobre multa de ofício.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora entendeu pela parcial procedência da Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2016.*

**PROCESSUAL. LUCROS APURADOS NO EXTERIOR. INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO BRASILEIRA PARA AUDITAR AS DEMONSTRAÇÕES DE EMPRESA ESTRANGEIRA.**

*É impossível, por falta de competência legal, promover-se a glosa de valor utilizado para reduzir o montante do lucro líquido de companhia estrangeira devidamente informado em suas demonstrações financeiras, já que isso só caberia a Autoridade Fiscal do país sede daquela empresa, até mesmo porque, se tal glosa fosse possível, deveria ser fundamentada na lei do Estado Estrangeira.*

**DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR**

*O documento que comprova o recolhimento ou arrecadação do imposto de renda pago no exterior; tem que ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país em que houve o recolhimento e pelo Consulado da Embaixada Brasileira.*

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.**

*À autoridade administrativa não é dada opção de não aplicar as leis vigentes. Ademais, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, com juntada de prova adicional, pugando ao final, pelo provimento do seu recurso.

Numa primeira análise, esta Turma de julgamento, por meio da Resolução nº 1301-001.211, resolveu converter o julgamento em diligência, para análise da documentação apresentada pela Interessada, para fins de verificar eventual comprovação do pagamento de imposto no exterior por parte de suas controladas estrangeiras.

Em decorrência, a Unidade de Origem fez acostar aos autos o documento denominado de Relatório Fiscal de Diligência, que concluiu que:

(i) As declarações tributárias apresentadas pela Recorrente não estão acompanhadas de comprovante de pagamento respectivo;

(ii) Há o devido apostilamento de algumas declarações apresentadas, não havendo apresentação e nem apostilamento de efetivos pagamentos;

(iii) Não houve a comprovação, através dos documentos citados no Parecer jurídico (Doc. 121), de que a legislação estrangeira prevê a declaração apresentada como documento de arrecadação, referente às empresas acima analisadas.

Concluindo, nenhum dos documentos apresentados é hábil para comprovação de pagamentos de tributos no exterior, pelos motivos expostos.

Instado a se manifestar, o Contribuinte aportou os autos petição de fls. 4290/4305, onde, em síntese, contrapõe-se às conclusões do referido relatório fiscal, sustentando, em suma, que, apesar de extenso, o relatório não alcançou o objetivo pretendido pela Resolução, pois limita-se a *reproduzir recortes (prints) da documentação apresentada, acompanhados de comentários genéricos, e sem levar em consideração as diversas explicações e particularidades de cada país, exaustivamente exploradas pela Peticionária em sua Impugnação*. Além de sua irresignação, faz acostou aos autos parecer emitido por empresa especializada, acompanhada da respectiva tradução para o português, em reforço à sua pretensão.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

### Síntese dos Fatos

O presente processo decorre de autos de infração formalizados pela Receita Federal do Brasil (RFB) com o objetivo de exigir do recorrente o IRPJ e a CSSL, relativos ao ano-calendário de 2016.

De acordo com a fiscalização, a empresa autuada teria deixado de adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no período, parte dos lucros auferidos no exterior por parte de suas controladas (Minera Rayrock e Hailstone Limited). Além disso, a recorrente não teria comprovado valores de imposto pago no exterior por parte de suas controladas estrangeiras (“VCSC”, “MINERA MILPO”, “ATACOCHA”, “MILPO ANDINA” (Peru); “VUS” (EUA); “VOTO RE” (Luxemburgo); “VGMBH” (Áustria). Em decorrência, os autos determinaram a glosa da compensação do imposto pago no exterior, sendo (i) R\$ 109.544.211,47 de IRPJ; e (ii) R\$ 39.444.556,13 de CSLL

Como a glosa efetuada resultou na insuficiência de pagamento das estimativas de dezembro de 2016, a fiscalização também exigiu multa isolada pelo não pagamento destas estimativas.

Diante disso, exigiu-se crédito tributário, no montante total de R\$ 370.352.572,56:

<b>IRPJ</b>	R\$ 109.843.459,12
<b>JUROS</b>	R\$ 29.317.219,23
<b>MULTA DE OFÍCIO</b>	R\$ 82.382.594,33
<b>MULTA ISOLADA</b>	R\$ 50.786.159,61
<b>TOTAL</b>	R\$ 272.329.432,29
<b>CSLL</b>	R\$ 39.552.285,28
<b>JUROS</b>	R\$ 10.556.504,94
<b>MULTA DE OFÍCIO</b>	R\$ 29.664.213,95
<b>MULTA ISOLADA</b>	R\$ 18.250.136,10
<b>TOTAL</b>	R\$ 98.023.140,27
<b>TOTAL GERAL</b>	R\$ 370.352.572,56

Inconformada com a autuação, a Interessada apresentou Impugnação, alegando, em síntese, que:

(i) em relação à Rayrock, que a fiscalização se limitou a relatar documentos apresentados no curso da auditoria fiscal, para ao final apresentar, sem maiores explicações, uma suposta planilha incorreta com o valor que, a seu ver, deveria ter sido oferecido à tributação pela Recorrente;

(ii) com referência à Hailstone, que a glosa do valor de USD 25.336,105 dólares deveria ser cancelada, pois o fisco brasileiro não possui competência para analisar a contabilidade de uma empresa sediada no exterior;

(iii) que há documentação comprobatória relacionada aos pagamentos de imposto no exterior realizados por VCSC, VOTO RE, VUS, MINERA MILPO, ATACACHOA, MILPO ANDINA e VGMBH

(iv) que conforme jurisprudência do CARF e STJ, não é possível a aplicação de multa isolada em concomitância com a multa de ofício;

(v) que não há fundamento para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Na sequência, foi proferida a decisão da DRJ, (i) cancelando a infração referente a Hailstone; e (ii) mantendo o restante.

Contra esta decisão, foi interposto Recurso Voluntário, com juntada de prova adicional, ratificando os argumentos não acolhidos pela DRJ.

Numa primeira análise, esta Turma de julgamento, por meio da Resolução nº 1301-001.211, resolveu converter o julgamento em diligência, para análise da documentação apresentada pela Interessada, para fins de verificar eventual comprovação do pagamento de imposto no exterior por parte de suas controladas estrangeiras, em 2016.

Em decorrência, a Unidade de Origem fez acostar aos autos o documento denominado de Relatório Fiscal de Diligência, que concluiu que:

(i) As declarações tributárias apresentadas pela Recorrente não estão acompanhadas de comprovante de pagamento respectivo;

(ii) Há o devido apostilamento de algumas declarações apresentadas, não havendo apresentação e nem apostilamento de efetivos pagamentos;

(iii) Não houve a comprovação, através dos documentos citados no Parecer jurídico (Doc. 121), de que a legislação estrangeira prevê a declaração apresentada como documento de arrecadação, referente às empresas acima analisadas.

Concluindo, nenhum dos documentos apresentados é hábil para comprovação de pagamentos de tributos no exterior, pelos motivos expostos.

Instado a se manifestar, o Contribuinte aportou os autos petição de fls. 4290/4305, onde, em síntese, contrapõe-se às conclusões do referido relatório fiscal, sustentando, em suma, que, apesar de extenso, o relatório não alcançou o objetivo pretendido pela Resolução, pois limita-se a *reproduzir recortes (prints) da documentação apresentada, acompanhados de comentários genéricos, e sem levar em consideração as diversas explicações e particularidades de cada país, exaustivamente exploradas pela Peticionária em sua Impugnação*. Além de sua irresignação, acostou aos autos parecer emitido por empresa especializada, acompanhada da respectiva tradução para o português, em reforço à sua pretensão.

Pois bem.

#### **DAS CONVENÇÕES CHILE, PERU, LUXEMBURGO, ÁUSTRIA e ARGENTINA**

A Recorrente sustenta, em síntese, que os lucros auferidos por suas controladas no exterior não podem ser objeto de tributação no Brasil, uma vez que tais empresas se encontram sediadas em países com os quais o Brasil celebrou Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. Esses tratados, além de integrarem o ordenamento jurídico interno com força de norma específica (artigo 98 do CTN), prevalecem sobre a legislação doméstica e, de forma expressa, limitam a competência tributária brasileira quanto à renda obtida fora do território nacional.

Embora o tema ainda suscite debates — tanto no âmbito administrativo quanto judicial — e conte com argumentos sólidos em ambas as posições, penso que os tratados firmados pelo Brasil com outras nações inviabilizam a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos por sociedades controladas no exterior.

O ponto central repousa no artigo 7º dessas Convenções, cujo teor é uniforme e pode ser assim resumido: os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, salvo se houver a atuação por meio de um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante. Em outras palavras, os tratados conferem competência exclusiva ao país de residência da empresa para tributar os seus lucros, ressalvada a hipótese — excepcional — de existência de estabelecimento permanente em território estrangeiro.

Esse dispositivo guarda nítida correspondência com a Convenção-Modelo da OCDE, que serviu de referência, embora o Brasil não seja formalmente membro da organização. O Estado brasileiro, em sua política tributária, adotou seletivamente algumas disposições do modelo, rejeitando aquelas que não atendiam a seus interesses. Ainda assim, no caso do artigo 7º, a influência da OCDE é evidente.

A própria OCDE esclarece que o objetivo do artigo 7º é alocar as competências tributárias sobre os lucros empresariais, deixando-os no Estado de residência da empresa, salvo se houver estabelecimento permanente no outro Estado. Esse é o princípio basilar que norteia os tratados contra a bitributação.

Assim, não se pode sustentar que haveria compatibilidade entre o art. 7º das Convenções e o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Não há compatibilidade. Há, sim, uma relação de prevalência da norma internacional sobre a doméstica, como determina o artigo 98 do CTN e o artigo 2º, §2º da LINDB: em caso de conflito entre norma geral interna e tratado internacional específico, este último deve prevalecer.

É verdade que a MP nº 2.158-35/2001 consagrou a chamada tributação em bases universais, isto é, a ideia de que o Brasil poderia tributar a renda mundial das empresas aqui residentes, incluindo lucros obtidos no exterior. Contudo, esse regime universal encontra limites nos tratados internacionais. Estes funcionam como “máscaras”, que deixam passar apenas a incidência tributária compatível com os compromissos internacionais, bloqueando a aplicação da legislação interna naquilo que colidir com as convenções.

Se aceitássemos a tese da Fiscalização, o artigo 7º das Convenções seria reduzido a letra morta, desprovido de qualquer eficácia. Em outras palavras, a interpretação pretendida pelo Fisco esvaziaria completamente a finalidade dos tratados de evitar a dupla tributação, em afronta ao princípio da boa-fé que rege as relações internacionais (art. 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados).

Além disso, importa sublinhar que o lucro referido no art. 74 da MP nº 2.158-35 não se confunde com equivalência patrimonial (MEP), tampouco com dividendos — reais ou fictos. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 2.588, deixou claro que o dispositivo tem por objeto o lucro efetivamente apurado pela controlada no exterior, cuja disponibilidade jurídica se antecipa em razão do poder decisório exercido pela controladora brasileira. Não há, portanto, espaço para interpretações que tentem reconduzir o dispositivo à mera variação patrimonial do investimento (MEP) ou à ficção de dividendos presumidos, sob pena de violação direta aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco.

Nesse mesmo sentido, o próprio CARF já decidiu em favor do contribuinte, reconhecendo que o art. 7º dos tratados contra a dupla tributação impede a tributação, no Brasil, de lucros auferidos por sociedades controladas no exterior (Acórdão nº 9101-006.097, de 11/05/2022, Relatora: Livia De Carli Germano). O precedente é didático ao afirmar que o art. 74 da MP nº 2.158-35 deve ser interpretado à luz das convenções internacionais, que bloqueiam a sua aplicação sempre que houver tratado em vigor.

O STJ, em linha com esse entendimento, julgou o REsp 1.325.709/RJ, aplicando os tratados firmados com Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo para afastar a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35. A União recorreu ao STF, mas este negou seguimento ao recurso (RE 870.214), confirmando a interpretação dada pelo STJ. No voto, destacou-se que a aplicação da legislação interna, em detrimento dos tratados, violaria o princípio da boa-fé internacional, comprometendo inclusive a credibilidade do Brasil perante a comunidade internacional.

Esse ponto merece ênfase: ao descumprir tratados que ele próprio assinou e ratificou, o Brasil compromete não apenas a segurança jurídica dos contribuintes, mas também sua imagem internacional, especialmente em um momento em que busca maior protagonismo em

fóruns como a própria OCDE. O velho brocardo *pacta sunt servanda* deve ser lembrado: tratados obrigam, e não podem ser neutralizados por simples lei interna.

Diante disso, sendo inequívoco que as disposições convencionais devem prevalecer sobre a legislação interna, é imperativa a exclusão do crédito tributário referente às controladas peruanas (VCSC, Minera Milpo, Atacocha e Milpo Andina), luxemburguesa (Voto RE), austríaca (VGMBH), argentina (Acerbrag) e chilena (Rayrock).

**Sendo vencido, passo a apreciar os demais argumentos relacionados a essas controladas:**

#### **HAILSTONE**

O primeiro ponto de irresignação pela Recorrente diz respeito a um suposto erro de cálculo constante na decisão da DRJ. Sustenta que demonstrou, em sua Impugnação, que não haveria fundamento jurídico capaz de sustentar a glosa efetuada, de modo que ela deveria ser afastada, não haveria que se falar em lucros da Hailstone a serem tributados em 2016, devendo ser cancelado este ponto dos autos.

Diz que a decisão acolheu este ponto da Impugnação, cancelando a infração. Porém, ao calcular os supostos valores de IRPJ e CSLL que deveriam ser cancelados, equivocou-se ao considerar o valor de R\$ 227.583,01 como o valor do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de anos anteriores, pois, segundo apontado nos próprios autos, o valor correto é de R\$ 512.995,99.

Equivoca-se o contribuinte.

Após o cancelamento da autuação referente à Hailstone, o novo valor tributável da infração "Lucros auferidos no exterior" foi definido em R\$ 758.610,03.

Aplicando a regra prevista na legislação tributária que limita a compensação de prejuízos fiscais a 30% do lucro tributável do período, temos:

R\$ 758.610,03 (lucro tributável) x 30% = R\$ 227.583,01 (valor máximo de prejuízo a ser compensado).

Este valor é exatamente o que a DRJ aponta como "O valor tributável após compensação 531.027,02.

Portanto, os cálculos subsequentes para o IRPJ e a CSLL estão corretos, pois partiram da base de cálculo apurada após a correta observância da trava de 30% sobre o lucro tributável.

#### **RAYROCK**

A acusação reside no seguinte fato: a Recorrente deveria ter adicionado R\$ 3.198.279,68, e não R\$ 2.439.669,65, atuando uma suposta diferença (R\$ 758.610,03).

Em Impugnação, a Recorrente alegou que o TVF não trouxe nenhum elemento capaz de invalidar o racional e o cálculo por ela adotados, tampouco algo capaz de invalidar o valor supostamente correto apontado pela fiscalização.

Ao enfrentar o tema, a DRJ ratificou a autuação, justificando que a diferença seria decorrente, em resumo, dos percentuais de participação da Recorrente em Rayrock, os quais teriam variado entre 2015 e 2016.

Em recurso, apesar da Recorrente não se insurgir contra este argumento, arguiu que nenhuma parcela dos lucros de Rayrock estaria sujeita à tributação do IRPJ e da CSLL, em razão da existência de Convenção para evitar a dupla tributação celebrada pelo Brasil com o Chile, reportando-se ao tópico 6 de sua pela recursal. Neste tópico, defende que a exigência dos tributos viola o artigo 98 do CTN, sendo imperioso o reconhecimento da prevalência das Convenções ante a competência impositiva do Brasil sobre os lucros auferidos pelas sociedades domiciliadas no Chile, Peru, Luxemburgo e Áustria.

Estas alegações, conforme visto acima, embora acolhidas por este Conselheiro, porém foram rechaçadas pelo Colegiado, impondo-se, assim, a análise dos demais argumentos de defesa.

Como nada mais foi alegado em relação ao ponto, ratifico a decisão recorrida, que considerou correto o valor de R\$ 758,610,03.

#### **PAGAMENTOS DE IMPOSTO DE RENDA NO EXTERIOR NO ANO-CALENDÁRIO DE 2016**

Neste ponto, a discussão foi alvo de diligência, e que teve o fito de esclarecer aspectos relacionados às provas existentes de pagamentos de imposto no exterior no ano-calendário de 2016. Esta turma acolheu argumento deduzido pela defesa, de que a DRJ ignorou parte da documentação apresentada em Impugnação, assim como suas explicações, para que ela fosse analisada integralmente a documentação trazida aos autos pela empresa interessada.

Em decorrência, a Unidade de Origem fez acostar aos autos o documento denominado de Relatório Fiscal de Diligência, que concluiu que:

- (i) As declarações tributárias apresentadas pela Recorrente não estão acompanhadas de comprovante de pagamento respectivo;
- (ii) Há o devido apostilamento de algumas declarações apresentadas, não havendo apresentação e nem apostilamento de efetivos pagamentos;
- (iii) Não houve a comprovação, através dos documentos citados no Parecer jurídico (Doc. 121), de que a legislação estrangeira prevê a declaração apresentada como documento de arrecadação, referente às empresas acima analisadas.

Concluindo, nenhum dos documentos apresentados é hábil para comprovação de pagamentos de tributos no exterior, pelos motivos expostos.

A interessada se manifestou nos autos sobre as conclusões da Autoridade responsável pela Diligência Fiscal.

Em suas razões, reportando-se às **empresas peruanas** (“VCSC”, “MINERA MILPO”, “ATACOCHA”, “MILPO ANDINA”) sustenta que apresentou robusto conjunto probatório, composto, entre outros, por documentos emitidos pela Superintendência Nacional de

Administração Tributária do Peru (SUNAT), que contemplam Declarações de Renda da SUNAT, apostiladas e traduzidas, enfatizando que tais documentos certificam o recolhimento do imposto de renda mensal (que se assemelha ao recolhimento de nossas estimativas), indicando, inclusive, o dia do recolhimento do imposto reconhecido pelas autoridades fiscais peruanas, conforme destaque feito nestas declarações. E, sobre este ponto, a diligência manifestou-se dizendo que tais documentos não seriam comprovantes válidos de pagamento, o que, é contestado pela interessada.

Ou seja, a questão a ser dirimida consiste se as referidas declarações podem ser acolhidas como comprovantes de pagamento de imposto pago no exterior.

Com a devida vênia, semelhantemente ao Auditor fiscal responsável pela diligência, os documentos colacionados aos autos pela Interessada não se prestam a comprovar, de forma inequívoca, o efetivo recolhimento do Imposto de Renda no Peru, no valor que afirma.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que as Declarações SUNAT não se confundem com comprovantes oficiais de pagamento. Tratam-se, em essência, de declarações prestadas pelo próprio contribuinte perante a autoridade fiscal peruana, cujo conteúdo reflete informações lançadas unilateralmente, sem que isso, por si só, configure quitação de tributo. O simples fato de tais documentos apresentarem carimbos ou autenticações não os converte em recibos de arrecadação, mas apenas confirma que foram efetivamente apresentados e registrados.

No que tange aos “recortes de tela” juntados, estes igualmente não se prestam à finalidade probatória pretendida. Tratam-se de representações parciais, desprovidas de certificação eletrônica ou chancela bancária, razão pela qual não há como se aferir sua integridade, ou correlação direta com a obrigação tributária em exame.

Ademais, o parecer emitido pela Ernst & Young (EY), embora proveniente de empresa de reconhecida atuação no ramo de auditoria, não tem o condão de suprir a ausência de documentação oficial.

Portanto, não obstante o esforço argumentativo da Recorrente, a documentação apresentada limita-se a comprovar a apresentação de declarações fiscais perante a SUNAT, mas não a efetiva arrecadação dos valores no erário peruano. Assim, não há como admitir que o montante indicado de PEN 162.808.588,25 tenha sido efetivamente recolhido, sem que se apresentem comprovantes de pagamento válidos, idôneos e dotados de eficácia probatória plena.

Diante do exposto, os argumentos da Interessada não merecem acolhimento, devendo ser mantido o entendimento de que não restou demonstrado o efetivo recolhimento do imposto alegado.

**VUS**

Neste tópico, a interessada desenvolve raciocínio semelhante ao desenvolvido anteriormente, sustentando que os documentos denominados “DECLARAÇÃO FEDERAL USA” e “DECLARAÇÕES ESTADUAIS USA”, também alvo de diligência, deveriam ser acolhidos como documentação hábil para comprovar o pagamento de imposto.

A diligência, semelhantemente à decisão da DRJ, compreendeu que estes documentos não se prestam para tal comprovação, enfatizando que:

“Somente podem ser considerados comprovantes de pagamento do imposto de renda aqueles para os quais foram apresentados comprovantes de recolhimentos bancários, ou aqueles sobre os quais os respectivos órgãos arrecadadores emitiram as devidas confirmações de pagamento.”

Em manifestação sobre o conteúdo da diligência, o contribuinte aduz *que não é possível a apresentação de um comprovante bancário ou comprovação de pagamento, porque não se trata de valor recolhido, mas sim de compensação. Assim, a própria Declaração Federal USA deve ser admitida como comprovante do valor de USD210.471,00. Sustenta ainda que o mesmo racional deve ser aplicado para as “Declarações Estaduais USA” que, em conjunto com a Declaração Federal USA, totalizam o valor de USD273.033,00.*

E, com relação aos três comprovantes de pagamentos realizados em 2016, enfatiza que os mesmos, ao contrário do que entendeu a diligência, encontram-se apostilados e traduzidos, que totalizam o valor de USD285.000,00, que são claramente documentos de arrecadação, tendo sido emitidos pelo Electronic Federal Tax Payment System - EFTPS (sistema americano disponibilizado pelo Departamento do Tesouro do Estados Unidos da América para o pagamento de impostos federais), e apontam o tipo de imposto pago, o período a que se referem, valores, nomes dos bancos, entre outras informações.

Pois bem.

Não prospera a alegação da Interessada de que as declarações federais e estaduais de imposto de renda norte-americanas, seriam suficientes para comprovar o efetivo recolhimento ou compensação dos valores indicados.

Inicialmente, deve-se observar que a Declaração Federal de Imposto de Renda não possui natureza de comprovante de quitação de tributo, mas sim de mera apuração contábil do contribuinte, sujeita à homologação pelas autoridades fiscais competentes. Ainda que tais documentos apontem saldos, créditos ou antecipações, eles não substituem comprovantes oficiais de arrecadação emitidos pelo órgão arrecadador ou pelas instituições financeiras encarregadas da cobrança.

No que se refere ao montante de USD 210.471,00, a Recorrente afirma tratar-se de crédito oriundo do exercício de 2015, utilizado para compensação em 2016. Todavia, o reconhecimento desse crédito depende de confirmação expressa das Autoridades Americanas, não bastando sua indicação na declaração apresentada. Sem a devida certificação do órgão arrecadador, não há como atestar que o valor foi efetivamente homologado e validado para compensação, permanecendo, portanto, como mera informação unilateral inserida pelo contribuinte.

O mesmo raciocínio aplica-se às declarações estaduais juntadas, pois, de fato, estas declarações não constituem prova hábil de pagamento ou compensação sem a correspondente confirmação dos fiscos estaduais competentes, tampouco comprovam a destinação efetiva dos valores.

Ademais, o argumento de que não seria possível apresentar comprovantes bancários em virtude de se tratar de compensação não se sustenta, pois o que se exige não é um comprovante de pagamento em dinheiro, mas sim um documento oficial emitido pelo fisco norte-americano reconhecendo e homologando a utilização do crédito.

Por outro lado, com referência aos comprovantes de pagamento realizados em 2016, que totalizam o valor de USD285.000,00, prosperam as alegações da Recorrente.

Com efeito, trata-se, de forma inequívoca, de comprovantes de arrecadação emitidos pelo Electronic Federal Tax Payment System – EFTPS (plataforma oficial do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos destinada ao recolhimento de tributos federais). Os documentos evidenciam o tipo de imposto recolhido, o período de competência, os valores, bem como a identificação das instituições financeiras envolvidas, entre outros dados relevantes.

Embora afirme a diligência fiscal realizada que tais documentos não estariam devidamente apostilados, vejo que a apostila encontra-se regularmente aposta, conforme se verifica às fls. 1183 dos autos.

**The State of Texas**  
Secretary of State

Not for use within the United States of America  
This Apostille only certifies the signature, the capacity of the signer and the seal or stamp it bears. It does not certify the content of the document for which it was issued.  
Certificate Validation available at [www.sos.state.tx.us](http://www.sos.state.tx.us)

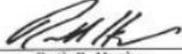
**APOSTILLE**  
(Convention de La Haye du 5 Octobre 1961)

1. Country	United States of America
This public document 2. has been signed by	JOSEPH GOHN
3. acting in the capacity of	Notary Public, State of Texas
4. and bears the seal/stamp of	JOSEPH GOHN, Notary Public, State of Texas, Commission Expires: 01-21-23

**CERTIFIED**

5. at Austin, Texas	6. on June 25, 2020
7. by the Secretary of State of Texas	
8. Certificate No. 11942816	
9. Seal	10. Signature:



  
 Ruth R. Hughes  
 Secretary of State  
 GFaw

Assim, constata-se que esta documentação juntada, acompanhada da devida apostila, comprova de forma adequada os valores efetivamente recolhidos a título de tributos, razão pela qual deve ser acolhido, neste tópico, o valor equivalente à USD285.000,00.

## VOTO RE

Para comprovar os pagamentos de imposto sobre a renda no ano-calendário 2016 em Luxemburgo, realizados por VOTO RE, a interessada argumentando que apresentou Declaração do Imposto de Renda apostilada e traduzida (fls. 3417 a 3483), emitida pela Administração dos Impostos Diretos do Departamento de Receitas de Luxemburgo, por meio a qual é possível observar que: (i) o valor de EUR8.814,25, corresponde a USD9.290,87 (linha “A”); e (ii) o valor de EUR1.469,94, corresponde a USD1.549,43 (linha “B”).

Em que pese a argumentação da Recorrente, os documentos juntados não constituem prova idônea de recolhimento efetivo do imposto de renda em Luxemburgo no respectivo período.

Primeiramente, a chamada “Declaração do Imposto de Renda”, consiste em documento declaratório emitido pela autoridade fiscal de Luxemburgo, cujo conteúdo apenas demonstra valores apurados e devidos pela empresa, mas não comprova a efetiva liquidação dos tributos correspondentes. A indicação de valores em euros ou dólares nas linhas “A” e “B” limita-se a retratar a obrigação tributária constituída, sem trazer prova de seu adimplemento, sendo insuficiente para caracterizar o recolhimento.

A jurisprudência administrativa deste Conselho é firme ao exigir, para fins de reconhecimento de crédito de imposto pago no exterior, a apresentação de comprovantes hábeis e específicos de quitação – notadamente comprovantes bancários ou certidões emitidas pelo próprio fisco estrangeiro atestando o efetivo pagamento. Declarações de imposto de renda, por sua natureza, não equivalem a comprovantes de arrecadação, como sobejamente tem-se afirmado.

No mesmo sentido, a chamada “opinião legal” apresentada, emitida por escritório de advocacia estrangeiro, ainda que subscrita por profissionais de reconhecida competência, não pode suprir a exigência legal de prova documental do recolhimento. Trata-se de manifestação opinativa, sem caráter vinculante ou fé pública, razão pela qual não se presta a substituir comprovantes oficiais de pagamento. Ademais, o próprio parecer reconhece que parte do valor devido (EUR 7.669,52) somente foi quitada em 2018, ou seja, em período posterior ao exercício discutido, o que evidencia a inexistência de recolhimento integral no ano de 2016.

Portanto, diante da ausência de comprovantes de arrecadação emitidos pela autoridade arrecadadora luxemburguesa ou de comprovantes bancários que atestem o efetivo desembolso, não há como reconhecer a documentação apresentada como prova válida do recolhimento do imposto de renda em Luxemburgo. Consequentemente, os valores indicados pela Recorrente não podem ser considerados para fins de crédito de imposto pago no exterior.

#### **VGMBH**

Para comprovar os pagamentos de imposto sobre a renda no ano-calendário 2016 na Áustria, realizados por VGMBH,, a interessada argumenta que apresentou: (i) extratos de contas fiscais (fls. 3534 a 3555); (ii) extratos bancários relativos aos pré-pagamentos realizados ao longo do ano (fls. 3556 a 3563); (iii) decisões administrativas oficiais, relacionadas à avaliação do imposto de renda e respectivos juros; e (iv) opinião legal de escritório austríaco (“PARECER WT” – fls. 3527 a 3595), que atesta, em sua ótica, que os documentos descritos em (i) e (ii) são suficientes para comprovar o pagamento do referido imposto por VGMBH, no valor de EUR5.868.058,00

E diz que idênticos documentos foram aceitos pelo CARF para comprovar o pagamento de tributos no exterior por VGMBH, em processos envolvendo a própria PETICIONÁRIA, conforme Acórdãos n.º 1402-002.464, de 11.04.2017, unânime, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, e Acórdão n.º 1302-004.272,

de 22.01.2020, unânime, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

A diligência assim se manifestou, no tópico:

Constatei que o documento acima elencado como comprovante de pagamento de imposto no exterior relativo à empresa VOTORANTIM GmbH se trata de um parecer de consultor jurídico, e não propriamente de documento de arrecadação de tributos. Pareceres de consultores jurídicos não podem ser aceitos como comprovantes de pagamento efetivo de imposto no exterior nos termos do art. 30, § 7', da Instrução Normativa RFB n' 1.520, de 04 de dezembro de 2014.

Somente podem ser considerados comprovantes de pagamento do imposto de renda aqueles para os quais foram apresentados comprovantes de recolhimentos bancários, ou aqueles sobre os quais os respectivos órgãos arrecadadores emitiram as devidas confirmações de pagamento.

No caso, deve prevalecer as conclusões da Diligência. De fato, os elementos trazidos aos autos não são hábeis a comprovar, de forma inequívoca, o efetivo recolhimento do imposto de renda na Áustria no ano-calendário de 2016.

Com efeito, os extratos de contas fiscais e os extratos bancários relativos a pré-pagamentos representam apenas movimentações financeiras ou registros contábeis, mas não constituem, por si sós, comprovantes oficiais de arrecadação emitidos pela autoridade tributária austríaca. Tais documentos não atestam a vinculação direta entre os valores movimentados e a quitação definitiva do tributo devido, limitando-se a retratar fluxos de pagamentos parciais ou provisórios.

As decisões administrativas oficiais juntadas, por sua vez, refletem a constituição do crédito tributário e eventuais acréscimos legais, mas não comprovam a extinção da obrigação tributária por meio de pagamento. Trata-se de atos de lançamento e de avaliação fiscal alienígena, distintos do efetivo comprovante de recolhimento.

De igual modo, a chamada “opinião legal” emitida por escritório austríaco não se qualifica como prova documental do pagamento. Tal manifestação tem caráter meramente opinativo, sem natureza de documento público ou fé pública, razão pela qual não supre a exigência legal de apresentação de comprovantes idôneos e oficiais de quitação do imposto.

No que se refere aos precedentes do CARF citados pela Recorrente, penso que a mera referência a julgados anteriores não dispensa a interessada de comprovar, no caso concreto, o recolhimento do tributo mediante documentação inequívoca e hábil, em conformidade com a legislação aplicável.

Diante disso, não restando demonstrado o pagamento efetivo do imposto de renda na Áustria por meio de comprovantes oficiais emitidos pela autoridade arrecadadora, os documentos apresentados não se prestam a comprovar o direito invocado pela Recorrente.

**Concomitância da Multa Isolada com a Multa de Ofício**

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato. Cita precedentes do CARF e entendimento do STJ em abono à sua pretensão.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as bases de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois penso que ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido etc. Nessas infrações, devem ser aplicadas apenas a multa de ofício.

Esta multa isolada foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, sem previsão legal.

Além de inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual, a exigência da multa isolada deve ser afastada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pela hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estar-se-ia a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confirma-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Assim, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

#### **Lançamentos Conexos**

O decidido acima aplica-se igualmente aos lançamentos conexos decorrentes do IRPJ, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

#### **Conclusão**

Desta forma, voto por dar provimento parcial ao recurso, para: (i) excluir o crédito tributário referente às controladas peruanas (VCSC, Minera Milpo, Atacocha e Milpo Andina), luxemburguesa (Voto RE), austríaca (VGMBH), argentina (Acerbrag) e chilena (Rayrock); ii) em relação à controlada VUS, EUA, reconhecer o valor equivalente à USD285.000,00 a título de imposto pago no exterior no período. Vencido na proposta inicial (item i), voto para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Em que pese a respeitável posição do i. Relator, pela impossibilidade (i) da aplicação da lei interna brasileira, em específico o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 em face do art. 7º dos Tratados Celebrados com Chile, Peru, Luxemburgo, Áustria e Argentina, assim como (ii) da aplicação da multa isolada no presente caso, em razão da exigência da multa vinculada, a Turma, pelo voto de qualidade, decidiu que não há colisão sobre subsunção jurídica dos fatos abrangidos pela norma interna e por aqueles dispostos no art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação, que ensejaria a prevalência destes, nos termos do art. 98 do CTN. Também pelo quórum qualificado, entendeu a Turma pela possibilidade de cumulação de multas de ofício vinculada e isolada, quando presentes as condutas previstas em lei para as respectivas sanções.

#### **a) Tributação em bases universais**

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, que a norma brasileira que versa sobre tributação em bases universais, no caso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, não seria aplicável para resultados incorporados pela empresa brasileira oriundos de investimentos efetuados em controladas ou coligadas com residência em país que o Brasil tenha firmado Tratado para Evitar a Dupla Tributação.

O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, é uma matriz de tributação da empresa localizada no Brasil. Refere-se ao momento de disponibilização do lucro auferido no exterior, trata-se de uma ficção legal, admitida em direito.

A lei não busca “retribuir” o lucro da empresa estrangeira, o que, de fato, colidira com o art. 7º da Convenção, mas de tributar o resultado que esse lucro produz no patrimônio da companhia controladora localizada no Brasil e, portanto, sujeito à lei tributária brasileira.

Uma interpretação mais apressada do art. 74 da MP nº 2.158, de 2001, e do art. 7º Convenção para Evitar Dupla Tributação e Evasão Fiscal pode levar a acreditar que haveria colisão entre esse e aquele dispositivo da legislação interna, sendo aplicado o disposto no art. 98 do CTN.

Não há essa incompatibilidade entre a legislação interna e o texto da convenção.

Os Acordos para Evitar a Dupla Tributação e as Convenções relativos aos impostos sobre a renda tem como finalidade regular a sobreposição de incidência tributária sobre os mesmos fatos geradores, o que não se verifica no presente caso.

O art. 7º da Convenção evita que o lucro da empresa brasileira localizada em país com o qual o Brasil mantenha tratado seja novamente tributado no Brasil. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata do resultado que aquele lucro produz, como acréscimo patrimonial, na empresa brasileira. Ainda que possam ter íntima conexão econômica, são naturezas jurídicas absolutamente distintas.

Sobre o tema, reproduzo o recente voto proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9101-006.448, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão de julgamento em 01.02.2023:

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

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Pela profundidade e estrutura didática no raciocínio desenvolvido pelo Relator, transcreve-se a parte do voto que aborda o tema:

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

Faz-se necessário, portanto, analisar a sistemática adotada em tais dispositivos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa

residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43.

E não há nenhuma ofensa ao artigo 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e Países Baixos:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Ora, a parte desse dispositivo que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de

maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em Contrarrazões, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente!

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes.

Há de se salientar, novamente, que a tributação da empresa brasileira, nos termos do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01, não diminui o resultado da empresa situada no exterior, uma vez que jamais se refletirá nas demonstrações contábeis e financeiras do não residente no Brasil.

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158- 35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

Segundo a PGFN, os mais recentes posicionamentos da OCDE orientam, inclusive, que normas CFC não se apliquem somente a casos de abuso de tratado, mas que possuam hipóteses de incidência objetivas.

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste

dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”.

Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por outros fundamentos também discordo de tal exegese. Basta analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – profits) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º dessas convenções, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 - modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

23. A utilização de “companhias de base” [*“base companies”*, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [*“Controlled Foreign Corporations/CFC”*, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação.

Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

14. O propósito do parágrafo 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 próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados 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 do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting BEPS*, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição. Portanto,

não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

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

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

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/029. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)10. Veja-se:

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

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

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, 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 de seu efetivo pagamento.

§ 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.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

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

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

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

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor: I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real; II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

#### COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de

cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

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

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegado que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o

crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de technicalidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa holandesa. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a “nossa” empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos a posteriori, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR**

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158- 35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

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

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

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

34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

Na mesma linha os Acórdãos nº 9101-004.581, sessão de 04.12.2019, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, e nº 9101-002.332, sessão de 04.05.2016, relator designado Marcos Aurélio Pereira Valadão, por exemplo.

Destaca-se, excerto do voto elaborado pelo então Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no Acórdão nº 9101-002.332, que faz importante contextualização histórica sobre o tema:

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

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

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

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.<sup>23</sup> É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

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

law . E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (vis a vis à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).<sup>24</sup> Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

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

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

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou

seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

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

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

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

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

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.

Essa mais-valia auferida pela empresa brasileira, objeto de tributação pela legislação interna, decorre do ajuste de investimento no exterior, refletido na empresa investidora. Em suma, embora se reconheça a identidade econômica de tais parcelas (lucros da investida no exterior e acréscimo patrimonial da empresa residente no país na proporção da participação detida), trata-se de naturezas jurídicas distintas. Nesse sentido são os Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, que reconhece o poder de um estado em tributar seus residentes<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> “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

Recentemente, o STF, ao julgar o RE nº 870.214<sup>2</sup>, dá sinais de que não há incompatibilidade entre a norma interna (art. 74 MP nº 2.158-35) e o disposto nos tratados.

Tal posição decorre do princípio da universalidade que permite a incidência de tributação sobre o acréscimo patrimonial da empresa residente no Brasil em decorrência do cômputo do resultado positivo de investimentos no exterior.

O voto condutor, de lavra do Ministro Gilmar Mendes no RE nº 870.214, destaca que **os tratados de dupla tributação se destinam a evitar a dupla tributação jurídica, que não se confunde com a dupla tributação econômica**, que tem dimensão subjetiva distinta, isto é, incide sobre sujeitos distintos.

Ainda em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes lembra que o Brasil admite a dedução do imposto pago no exterior (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26), o que afastaria, ainda que em parte, a alegação de dupla incidência econômica. Destaca-se o seguinte trecho do referido voto:

O diferencial dessa legislação, reitera-se, é tributar o aumento do valor de um investimento no exterior em controlada ou coligada por parte de um residente tão logo ele tenha sido auferido. Trata-se, assim, de tributação de residentes, em consonância com o princípio da tributação em bases universais. Está-se diante, portanto, de tributação residência x residência, sendo equivocado concluir que a tributação brasileira ocorre pelo critério da fonte.

[...]

Em sendo assim, concluo que a discussão de fundo do presente agravo não lida com interpretação de dispositivos de tratados internacionais, eis que esses são inaplicáveis ao caso. Ao fim e ao cabo, a discussão é sobre a compatibilidade do art. 74 da MP 2.158-35 com o conceito de renda, dispositivo esse que já fora declarado constitucional pelo plenário desta Suprema Corte na situação objeto de discussão (em que há controle da empresa estrangeira por parte da empresa brasileira) e afastado pelo STJ.

---

conclusão deve ser alcançada no caso de convenções que não incluam uma disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 1.º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, a interpretação de que estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de empresas estrangeiras controladas não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5º do artigo 10. Também não se aplica quando estas disposições forem lidas em seu contexto. Assim, embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. É reconhecido que a legislação de sociedades estrangeiras controladas estruturada desta forma não é contrária às disposições da Convenção.” (OCDE, ‘2017 Update to the OECD Model Tax Convention’, Paris: OCDE, 2017, p. 53-54.)

<sup>2</sup> <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4722409>

Dessa forma, pelas razões expostas, em especial por não haver qualquer colisão entre o disposto no art. 74 da MP nº 2.158, de 2001, e do art. 7º Convenção para Evitar Dupla Tributação e Evasão Fiscal, deve ser mantida a exigência referente aos lucros auferidas pelas investidas localizadas nos países que o Brasil formalizou tratado.

#### **b) Multa isolada sobre as estimativas**

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no racional da Súmula CARF nº 105 e em precedentes da CSRF, Acórdão nº 9101-007.277, e da Segunda Turma do STJ (AgInt no AREsp n 1.878.192/SC), não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

**I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;**

**II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

#### **Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção**

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

#### **Das condutas infracionais diferentes**

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então,

como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

#### **Das diferentes bases para cálculos das multas**

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas

sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

#### **Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96**

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

**Da negativa de vigência de lei federal**

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expreso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

***Dispositivo***

Nesse sentido, voto por DAR PARCAIL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, isto é, para também manter a exigência sobre a não incidência de lucros no exterior e sobre a multa isolada sobre a estimativa não recolhida.

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins**