



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17459.720033/2021-27
ACÓRDÃO	1101-001.965 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	NATURA COSMETICOS S/A
	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

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

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

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

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

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA

DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; ii) por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa isolada por estimativa, nos do voto do Relator; vencido o Conselheiro Edmilson Borges Gomes que mantinha a cobrança da multa isolada por entender não haver concomitância; o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior manifestou intenção de apresentar declaração de voto em relação à matéria; iii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário em relação à tributação com base no art. 7º dos tratados, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz (Relator), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que consideram o art. 7º dos tratados como norma de bloqueio e impede a tributação no Brasil. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls. 6766/6829) interposto pelo contribuinte contra acórdão da DRJ, efls. 6704/6747, que julgou parcialmente procedente impugnação administrativa apresentadas pelo contribuinte (efl. 4132/4186), referente à autuação (efls.02/106), consubstanciada em Termo de Verificação Fiscal (efls. 30/96), que constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL, aliada à multa de ofício mais multa isolada referentes ao ano calendário de 2016 e 2017.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Lançamento - síntese

Trata-se de auto de infração que constituiu crédito tributário referente a imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), pela sistemática do lucro real, decorrente de lucros auferidos por controlada direta no exterior, acrescido de juros de multa e multa de ofício de 75%, e multa isolada por falta de pagamento das consequentes estimativas (base tributável de R\$ 2.539.006.185,38). Segue cálculo que sintetiza o auto de infração:

IRPJ						
Ano	Base tributável	Prejuízo Fiscal comp.	Tributo apurado	Dedução	Tributo lançado	Multa isolada
2016	75.488.013,00	22.646.403,89	13.210.402,27	13.210.402,27	0,00	6.083.360,57
2017	140.298.421,00	423.145,16	34.968.818,95	34.968.818,95	0,00	10.978.436,97

CSLL						
Ano	Base tributável	Base negativa comp.	Contribuição apurada	Dedução	Tributo lançado	Multa isolada
2016	75.488.013,00	22.646.403,89	4.755.744,81	4.755.744,81	0,00	2.377.872,40
2017	140.298.421,00	423.145,16	12.588.774,82	12.289.084,71	299.690,11	3.741.193,52

Lançamento – tratado para evitar dupla tributação 2. O procedimento fiscal teve por objeto averiguar lucros auferidos por controladas da Interessada no exterior: “pode-se observar que a controladora brasileira adicionou ao LALUR, referente ao biênio 2016 e 2017, nesta ordem, o montante de R\$ 20.508.325,71 (vinte milhões, quinhentos e oito mil, trezentos e vinte e cinco reais e setenta e um centavos) e R\$ 296.003.392,37 (duzentos e noventa e seis milhões, três mil, trezentos e noventa e dois reais e trinta e sete centavos), a título de lucros auferidos no exterior por suas controladas, consoante informações obtidas no Registro M300, respectivamente, códigos 10 e 11.10...” Dentre as controladas cujos resultados não foram adicionados, constou a controlada argentina.

2.1. O lançamento, portanto, referiu-se à controlada Natura Cosmetics S/A – Argentina, que a Interessada possui 99,99% das ações, cujos lucros auferidos nos anos de 2016 e 2017 implicaram variação positiva no valor do referido investimento, conforme art. 76 da lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e não foram adicionados ao lucro da controladora. No procedimento fiscal a Interessada justificou dispondo que tais lucros estariam albergados pela Convenção para

Evitar a Dupla Tributação firmada entre o Brasil e a Argentina, nos termos do Decreto nº 87.976, de 1982. A autoridade tributária, em contraponto, indicou a necessidade da adição de tais lucros para tributação no Brasil: O Decreto Legislativo nº 74, de 05 de dezembro de 1981, aprovou o texto da Convenção celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, destinada a evitar a dupla tributação e prevenção a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda.

Em 22 de dezembro de 1982, houve a promulgação da referida Convenção mediante a entrada em vigor do Decreto nº 87.976. O aludido artigo 7º, parágrafo 1º, da Convenção mencionada, invocado pela Natura S/A como argumento para o não oferecimento à taxação no Brasil dos resultados auferidos pela controlada Natura Argentina, no período de 2016 e 2017, estabeleceu que os lucros de uma empresa domiciliada em um Estado Contratante só seriam tributáveis naquele local, conforme descrição abaixo, in verbis:

(...) Da leitura do citado regramento, constata-se que, de fato, o lucro da Natura Cosméticos S.A – Argentina só deve ser tributado na Argentina. No entanto, diferentemente do que fora invocado pela Natura S/A, o que se procura tributar aqui no Brasil é a variação do investimento (aquisição da disponibilidade jurídica de renda), na proporção da participação societária detida na controlada, oriunda dos lucros auferidos no exterior. Não restam quaisquer dúvidas a esta Auditoria que se tratam de dois institutos completamente diferentes, quais sejam:

1. O lucro a ser tributado na Argentina, como de fato foi, em alinhamento a legislação local, além do artigo 7º, parágrafo 1º, da Convenção acima mencionada (tributação dos lucros da empresa argentina apenas no referido Estado) e
2. A variação do investimento na Natura S/A, oriunda dos resultados auferidos pela controlada argentina, em 31 de dezembro de cada ano, à opção do legislador pátrio⁹, em atenção aos ditames impostos pela Tributação em Bases Universais – TBU, aqui traduzidas pelos artigos 76 e seguintes da Lei nº 12.973/14. Sabe-se que a Convenção destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, firmada entre o Brasil e a Argentina, segue o Modelo de Convenção Tributária Sobre o Rendimento e Capital (Model Tax Convention on Income and on Capital) publicado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

(...) O parágrafo 1º, item 14, dos Comentários realizados pela OCDE ao artigo 7º do Modelo mencionado, cujo teor foi replicado na Convenção firmada entre o Brasil e a Argentina, diploma invocado pela Natura S/A para o não oferecimento à tributação dos resultados auferidos pela controlada Natura Argentina, dispôs que o propósito do regramento é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas de outros Estados Contratantes, mas não tolher o direito de tributar seus próprios residentes, em face de legislação nacional interna, ainda que por lucros disponibilizados no exterior, consoante se observa abaixo, em tradução livre:

(...) Ademais, o Comentário da OCDE ao Modelo de Convenção aplicados entre Brasil e Argentina, mais especificamente no parágrafo 3º, item 81, do artigo 1º, mencionado na citação anterior, dispôs categoricamente que a tributação de residentes por resultados disponibilizados no exterior, por controladas, é um instrumento legítimo de proteção a base tributária doméstica, além de confirmar

a inocorrência de conflito, em face dessa taxação, com as Convenções oriundas dos Tratados para Evitar Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, (...)

Diante de todo exposto, não restaram dúvidas a esta Auditoria que a tributação da Natura S/A, oriunda dos resultados auferidos por sua controlada domiciliada na Argentina, em face da variação do investimento aqui registrada, na proporção de sua participação societária (99,99% no caso concreto), não fere a Convenção firmada entre os países para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, para fatos ocorridos no período de 2016 e 2017.

2.2. Partindo do pressuposto que cabe a tributação do resultado proveniente dos lucros da controlada argentina, procedeu-se à análise dos pagamentos de imposto ali efetuados para fins de compensação com o tributo devido no Brasil, a teor do disposto no art. 87 da Lei nº 12.973, de 20142. Ainda, segundo “as Demonstrações Financeiras publicadas pela Natura Argentina, pode-se constatar a evidenciação de provisão relativa a imposto sobre a renda nos montantes de \$ 156.981.663,00 (cento e cinquenta e seis milhões, novecentos e oitenta e um mil, seiscentos e sessenta e três pesos argentinos) e \$ 326.182.419,00 (trezentos e vinte e seis milhões, cento e oitenta e dois mil, quatrocentos e dezenove pesos argentinos), respectivamente, referentes aos anos-calendário 2016 e 2017”.

Lançamento – deduções ano-calendário 2016 3. Inicialmente verificou-se que três pagamentos de \$ 19.492.953,48 apresentados pela Interessada se refeririam a saldo a pagar do imposto devido no ano-calendário 2015, não obstante terem sido pagos em 2016, e não poderiam ser utilizados para deduzir o tributo apurado no ano de 2016.

Demonstrativo nº 05 - Juros que compuseram os pagamentos de IR na Argentina - AC 16, mas em relação ao período de 2015								
Nº VEP	Conceito	Anticipo /cuota	Ganancias Sociudades	Débito na conta	Data pgto	Valor pago (pesos argentinos)	Conversão real x Peso Argentino (31/12/16)	Valor pago a deduzir dos tributos no Brasil (Reais)
251613802	272 pago a cuenta	1	19.492.953,48	CITIBANK N.A	18/05/16	19.492.953,48	-	-
256275473	272 pago a cuenta	2	19.947.789,06	CITIBANK N.A	21/06/16	19.947.789,06	-	-
260834573	272 pago a cuenta	3	19.687.883,02	CITIBANK N.A	20/07/16	19.687.883,02	-	-
Total	-	-	59.128.625,56	-	-	59.128.625,56	0,2056	12.156.845,42
Total devido (Declaração Jurada)						58.478.860,45		
Juros que não deduzem os tributos a pagar no Brasil						649.765,11	0,2056	133.591,71

3.1. Foram apresentadas sete declarações de compensação realizadas em 2016, mas referentes ao ano de 2015, sem qualquer manifestação do Fisco argentino, de saldo de créditos do imposto sobre valor agregado (IVA). Contudo, “consoante disposição acima mencionada, apenas o imposto sobre a renda pago no exterior, ainda que em momento posterior, relacionado às parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da Natura S/A, poderia deduzir os tributos devidos no Brasil, razão pela qual - incorrência do cômputo dos lucros estrangeiros nos resultados apurados por aqui - não se concebe a referida dedução.” 3.2 Já os seguintes pagamentos foram considerados aptos para deduzirem o tributo incidente no Brasil pois cumprem os requisitos formais e materiais para tanto:

Demonstrativo nº 06 - Pagamentos de IR na Argentina aceitos na Auditoria - AC 16								
Nº VEP	Conceito	Anticipo /cuota	Ganancias Sociedades	Débito na conta	Data pgto	Valor pago (pesos argentinos)	Conversão real x Peso Argentino - 30/12/16	Valor pago a deduzir dos tributos no Brasil (Reais)
255354494	191 anticipos	1	27.634.331,94	CITIBANK N.A	14/06/16	27.634.331,94	-	-
260241096	191 anticipos	2	12.579.914,15	CITIBANK N.A	14/07/16	12.579.914,15	-	-
264484508	191 anticipos	3	12.601.910,66	CITIBANK N.A	17/08/16	12.601.910,66	-	-
268014360	191 anticipos	4	5.753.117,33	CITIBANK N.A	14/09/16	5.753.117,33	-	-
271807930	191 anticipos	5	12.234.195,73	CITIBANK N.A	14/10/16	12.234.195,73	-	-
275634651	191 anticipos	6	12.136.211,38	CITIBANK N.A	15/11/16	12.136.211,38	-	-
279117433	191 anticipos	7	12.223.883,77	CITIBANK N.A	14/12/16	12.223.883,77	-	-
Total	-	-	95.163.564,96	-	-	95.163.564,96	0,2056	19.565.628,96

3.3. Todavia, “o valor do tributo pago no exterior não poderia exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, em face do valor das parcelas positivas dos resultados por aqui adicionados”. Assim, segue valor apto a ser deduzido em 2016:

Demonstrativo nº 07 - Limite do imposto sobre a renda pago na Argentina a deduzir dos tributos a pagar no Brasil (AC 16)										
Ano	IR pago - Argentina (a)	Conversão real x Peso Argentino 30/12/16 (b)	Valor IR Argentina pago (Reais) - c = (a*b)	Parcela positiva do resultado argentino computada nos lucros no Brasil (em reais) (d)	Prejuízo fiscal de períodos anteriores de ofício compensado - 30% (e)	Lucro após compensação do prejuízo fiscal ofício compensado - f = (d-e)	IR + adicional no Brasil - g = (f*25%)	CSLL devida no Brasil - h = (f*9%)	Dedução em Reais de IR + CSLL devidos no Brasil - limite legal - i = (g + h)	Saldo de IR a compensar no ano de 2017 ou subsequente (pesos argentinos) - j = (1-i/c)*(a)
AC 16	95.163.564,96	0,2056	19.565.628,96	75.488.013,00	22.646.403,89	52.841.609,11	13.210.402,27	4.755.744,81	17.966.147,08	7.779.581,12

3.4. Foram ainda apresentados pagamentos para dedução na forma de retenções aduaneiras (\$52.324.559,81) e por serviços bancários (\$72.053,00), os quais foram aceitos pela autoridade tributária.

3.5. Houve também antecipações feitos via pedido de compensação com créditos denominados “Adiantamentos liquidados Credeb”, “Compensation – Anticipos Cancelados Credeb”, as quais não foram aceitas, conforme a seguir: Ao analisar a Declaração Juramentada (F.713), relativa ao ano de 2016, verificou-se que a Natura Argentina evidenciou a liquidação do imposto sobre a renda local por meio da redução com “Adiantamentos liquidados Credeb”, entre outras rubricas.

(...) Em 25 de maio de 2021, em resposta a aludida intimação fiscal, a Natura S/A apresentou demonstrativo em Excel vinculando a liquidação do imposto sobre a renda devido pela Natura Argentina, no valor de \$ 8.865.273,23 (oito milhões, oitocentos e sessenta e cinco mil, duzentos e setenta e três pesos argentinos e vinte e três centavos) a compensações (Compensation – Anticipos Cancelados Credeb), sem, contudo, trazer maiores informações quanto à natureza das rubricas, conforme recorte abaixo:

(...) Além do mais, entregou 10 (dez) pedidos de compensação autodeclarada, objetivando à vinculação do pagamento de imposto sobre os débitos e créditos em

conta corrente e o imposto sobre a renda a pagar na Argentina, entendendo que os documentos estariam revestidos das formalidades legais previstas no art. 16, §2º, II, da Lei nº 9.430/96, no período de 2016, conforme recorte exemplificativo:

(...) A ausência de indicação do diploma legal argentino determinando que a compensação autodeclarada, sem qualquer anuência do Fisco local, era

instrumento próprio de liquidação do imposto de renda devido pela Natura Argentina, bem como a falta de compreensão acerca da referida redução, motivou esta auditoria a intimar a Natura S/A, por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 (28/05/2021), a reapresentar os documentos relativos ao pagamento do imposto de renda devido pela controlada em epígrafe no exterior, revestidos das formalidades legais requeridas, ao tempo em que foi comunicada que a inobservância da requisição acarretaria a não dedução dos tributos pagos na Argentina na apuração anual brasileira. Em 04 de junho de 2021, em resposta ao Termo de Reintimação Fiscal nº 0001, a Natura S/A apresentou, no idioma local, sem indicar especificamente qualquer artigo do regramento, a “Resolución General (AFIP 1658), versando acerca dos pedidos de compensação de saldos fiscais. Pode-se verificar, segundo art. 6º, do referido normativo, que os pedidos de compensação necessitariam de autorização e poderiam ser objeto de apuração de ofício pela Administração Federal Pública da Argentina, conforme recorte do texto legal, com tradução livre:

(...) Entendendo que os documentos de compensação apresentados não estavam revestidos das formalidades legais previstas, intimou-se a Natura S/A, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0010 (22/06/2021), a informar detalhadamente qual legislação tratava dos “adiantamentos liquidados Credeb”, bem como a apresentar os documentos que comprovassem a efetiva liquidação do tributo alienígena. Em resposta a intimação fiscal (08/07/2021), a Natura S/A informou que os créditos bancários calculados na Argentina poderiam ser calculados na declaração anual de imposto da controlada, segundo disposição legal estrangeira do art. 13, do Decreto nº 380/01. Além do mais, informou que os pedidos de compensação outrora apresentados seriam os documentos aptos a comprovar a liquidação do imposto de renda pago na Argentina, no período de 2016, consoante excertos:

(...) Procurando aplicar corretamente os ditames legais vigentes no Brasil, intimou-se mais uma vez a Natura S/A, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0011 (30/07/2021), a apresentar os documentos de compensação (homologados pelo Fisco argentino) revestidos das formalidades previstas no §9º, art. 87, da Lei nº 12.973/14, além do §5º e 5º - A, do art. 25, da IN RFB nº 1.520/14, ou mesmo do art. 16, §2º, II, da Lei nº 9.430/96.

(...) Em resposta a aludida demanda fiscal (06/08/2021), a Natura S/A reiterou os argumentos trazidos nas petições anteriores, concluindo, a seu juízo, que as formalidades impostas pela legislação brasileira estariam cumpridas, conforme excerto: (...)

Ante a todo exposto, concluiu-se que os pedidos de compensação apresentados pela Natura S/A, sem qualquer manifestação do Fisco quanto à sua homologação, oriundos de créditos bancários que liquidaram o imposto sobre a renda devido na Argentina, não são documentos aptos a comprovar o referido pagamento, consoante disposição legal brasileira. De mais a mais, considerando a natureza do crédito bancário instituído por lei Argentina (art. 13, do Decreto 380/01), caracterizado por benesse a certos setores econômicos, entende esta auditoria que não pode prosperar a dedução no Brasil de tributos liquidados no exterior em razão de benefícios fiscais concedidos. Além do mais, insta salientar que as autodeclarações de compensação de tributos, referentes aos meses de janeiro (\$ 917.938,37) e fevereiro (\$ 744.950,26) de 2017, estão em desalinho aos marcos temporais definidos pelo §7º, art. 87, da lei nº 12.973/14, sendo certo que

também por esta razão não poderiam deduzir os tributos devidos no Brasil, relativo ao ano-calendário 2016.

3.6. A Interessada apresentou uma “liquidação” de imposto a título de cálculo “Credeb”, cuja dedução tampouco foi aceita pela autoridade tributária por se enquadrar em crédito proveniente de benefício fiscal: Conforme menção prévia, sabe-se que a Natura Argentina informou em Declaração Juramentada (F.713) a liquidação do imposto sobre a renda local por meio da redução com “Cálculo Credeb para Liquidação DJ”, entre outras rubricas. Em face disso, intimou-se a controladora brasileira, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0004 (18/05/2021), a apresentar os documentos relativos ao imposto sobre a renda pago pela controlada Natura Argentina revestidos das formalidades previstas em lei.

Em 25 de maio de 2021, em resposta a aludida intimação fiscal, a Natura S/A, sem quaisquer documentos comprobatórios, exibiu demonstrativo em Excel evidenciando o “Cômputo Credeb para canc. DJ” como redutor do imposto sobre a renda argentina, ausente de maiores informações quanto à natureza da rubrica, no valor de \$ 1.623.112,14 (um milhão, seiscentos e vinte e três mil, cento e doze pesos argentinos e quatorze centavos), conforme detalhe abaixo: (...) Devido à não apresentação dos comprovantes de pagamento, bem como a falta de compreensão acerca das referidas reduções do imposto de renda alienígena, intimou-se a Natura S/A, por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 (28/05/2021), a reapresentar os documentos relativos ao pagamento do imposto de renda devido pela controlada no exterior, revestidos das formalidades legais requeridas, ao tempo em que foi comunicada que a inobservância da requisição impossibilitaria a dedução dos tributos pagos na Argentina do montante devido no Brasil.

A Natura S/A, em relação à rubrica “Cômputo Credeb para canc. DJ”, optou por se manter silente. Por essa razão, intimou-se o contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0010 (22/06/2021), a informar a natureza da referida rubrica ora em análise, bem como a esclarecer qual legislação argentina autorizava a aludida liquidação do tributo. De mais a mais, caso a Natura S/A entendesse que tais reduções do imposto alienígena poderiam deduzir os tributos a pagar no Brasil, deveria, então, apresentar os documentos comprobatórios dos pagamentos, consoante disposição legal vigente. Em resposta à intimação fiscal retro (08/07/2021), a Natura S/A informou que a compensação dos créditos bancários com o imposto sobre a renda devido no exterior encontrava fundamento no já mencionado Decreto nº 380/01, artigo 13. Outrossim, esclareceu que caso não tivesse sido firmada a Convenção para Evitar Dupla Tributação entre o Brasil e a Argentina, tais créditos deduziriam os tributos brasileiros devidos por representarem direito hábil a liquidar impostos alienígenas, consoante excertos:

(...) Procurando a verdade material, intimou-se a Natura S/A, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0011 (30/07/2021), a apresentar os documentos comprobatórios de liquidação do imposto sobre a renda devido na Argentina que se pretendia deduzir na apuração dos tributos a recolher no Brasil, consoante excerto: (...) Em resposta a intimação fiscal (13/08/2021), a Natura S/A apresentou, como comprovante da liquidação do imposto sobre a renda devido pela Natura Argentina, demonstrativo próprio identificando instituições financeiras e os montantes que teriam sido retidos, a título do imposto sobre

operações bancárias, no período de 2017, mas deduzidos diretamente na Declaração de Imposto sobre a Renda no período de 2016, conforme excerto: (...) Ademais, esclareceu que a “Resolución General nº 3077” dispunha acerca da inserção dos referidos créditos bancários diretamente na Declaração de Imposto sobre a Renda e que o “Aplicativo Ganancias Personas Jurídicas – V. 13.0 R.0 – Instructivo de Ayuda”, no item “

5.15.4.2, subitem “Cómputo de impuesto sobre los Créditos y Débitos para cancelación de DDJJ”, explicaria sobre como informar tais créditos na aludida declaração, razão pela qual entendia que o demonstrativo exibido atendia às formalidades requeridas no art. 16, §2º, inciso II, da Lei nº 9.430/96. Cumpre esclarecer que o aludido regramento dispõe que fica dispensada a apresentação do documento de pagamento do imposto sobre a renda, reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o tributo, quando se comprovar que a legislação alienígena preveja a liquidação do imposto, por meio do comprovante de arrecadação apresentado. Ressalta-se que a liquidação do imposto sobre a renda na Argentina, através de créditos calculados com base em movimentação bancária, inserida diretamente na Declaração de Renda, não se amolda ao caso disposto na legislação de regência da matéria. De mais a mais, considerando a natureza do crédito bancário instituído por lei Argentina (art. 13, do Decreto nº 380/01), caracterizado por benesse a certos setores econômicos, entende esta auditoria que não pode prosperar a dedução no Brasil de tributos liquidados no exterior em razão de benefícios fiscais concedidos.

3.7. Houve a busca pela dedução do imposto a título de “adiant. liq. c/ cálculo de bônus e cr. fiscal” (\$ 17.770.540,58), o qual tampouco foi aceito: Em resposta a intimação retro (25/05/2021), a Natura S/A apresentou demonstrativo em Excel evidenciando ter saldos a ingressar a título de antecipação e cômputo de bônus no valor de \$ 17.770.540,58 (dezessete milhões, setecentos e setenta mil, quinhentos e quarenta pesos argentinos e cinquenta e oito centavos). Ademais, apresentou como comprovante da redução do imposto alienígena sobre a renda devido, a título do tributo “IVA” liquidado, 2 (dois) pedidos de compensação enviados ao Fisco argentino, conforme excerto exemplificativo:

(...) Considerando que os aludidos pedidos de compensação apresentados a esta auditoria, por si só, não são instrumentos hábeis a comprovar o efetivo pagamento do imposto sobre a renda incidente sobre lucros auferidos na Argentina, intimou-se a Natura S/A, por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 (28/05/2021), a reapresentar os documentos comprobatórios relativos à redução em epígrafe, além de explicação e legislação estrangeira concernentes ao caso concreto. Em resposta a intimação fiscal retro (11/06/2021), mas em desalinho ao §9º, art. 87, da Lei nº 12.973/14 ou mesmo ao §2º, II, art. 16, da Lei nº 9.430/96 (formalidades do documento de pagamento do IR no exterior), a Natura S/A reapresentou as declarações de compensação outrora exibidas em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 0004 (25/05/2021). Esclareceu também que a rubrica “Adiant. Liq. c/ Cálculo de Bônus e Cr. Fiscal” se referia a créditos tributários previstos no Decreto nº 280/9717, artigo 24, consoante excerto:

(...) Em resposta a intimação fiscal (06/08/2021), a Natura S/A esclareceu que a liquidação do imposto de renda devido pela Natura Argentina se deu, por compensação, com a utilização de créditos de IVA apurados sob a sistemática da não cumulatividade. Ademais, reiterou que os pedidos de compensação outrora

apresentados, ainda que não homologados pelo Fisco, bem como o quanto disposto na “Resolución General (AFIP) 1658”, além do “Manual de Usuário Contribuyente” do “Sistema de Cuentas Tributarias RG. 2463/2008”, se prestariam a comprovar a liquidação do imposto sobre a renda devido pela Natura Argentina, a teor do art. 16, §2º, II, da Lei nº 9.430/96, consoante excerto:

(...) Ante a todo exposto, concluiu-se que os pedidos de compensação apresentados pela Natura S/A, sem qualquer manifestação do Fisco alienígena quanto a sua homologação, oriundos de créditos de IVA, calculados sob a sistemática da não cumulatividade, que liquidaram o imposto sobre a renda devido na Argentina, não são documentos aptos a comprovar o referido pagamento, consoante disposição expressa na lei brasileira, cuja consequência é a impossibilidade da dedução dos tributos a pagar no Brasil. (...) (grifou-se)

3.8. Segue síntese da dedução para 2016:

Demonstrativo nº 12 - Disposição dos pagamentos e liquidações de IR na Argentina, além dos saldos a deduzir em anos posteriores							
Rubrica	Valor (pesos argentinos)	Valor (reais)	Valor deduz tributos devidos no Brasil em 2016?	Por qual razão?	Regimento	Qual valor deduz em 2016? (reais)	Valor a deduzir em anos posteriores (pesos argentinos)
IR pago em 2016, ano-base 2016	95.163.564,96	19.565.628,96	Parcialmente	Limite legal	Caput, §§4º e 8º, art. 87, Lei nº 12.973/14	17.966.147,08	7.779.581,12
IR pago em 2017, ano-base 2016	36.992.527,86	7.605.663,73	Não	Limites legal e temporal	§§4º, 7º e 8º, art. 87, Lei nº 12.973/14	0,00	36.992.527,86
IR liquidado na Argentina - Retenções e/ou recebimentos	52.396.612,78	10.772.743,59	Não	Limite legal	Caput, §§4º e 8º, art. 87, Lei nº 12.973/14	0,00	52.396.612,78
IR liquidado na Argentina - Adiant. liquidados Credeb	8.865.273,23	1.822.700,18	Não	Créditos que liquidaram IR na Argentina concedidos por benesse fiscal, além da ausência das formalidades legais previstas nos pedidos de compensação.	*Art. 13, Decreto nº 380/01; §9º, art. 87, Lei nº 12.973/14 e art. 16, §2º, II, Lei nº 9.430/96	0,00	0,00
IR liquidado na Argentina - Cálculo Credeb p/ liquidação DI	1.623.112,14	333.711,86	Não	Créditos que liquidaram IR na Argentina concedidos por benesse fiscal.	*Art. 13, Decreto nº 380/01; §9º, art. 87, Lei nº 12.973/14 e art. 16, §2º, II, Lei nº 9.430/96	0,00	0,00
IR liquidado na Argentina - Adiant. Liq. c/ Cálculo de Bônus e Cr. Fisc.	17.770.540,58	3.653.623,14	Não	Ausência das formalidades legais previstas nos pedidos de compensação de IVA e IR na Argentina.	§9º, art. 87, Lei nº 12.973/14 e art. 16, §2º, II, Lei nº 9.430/96	0,00	0,00
Total	-	-	-	-	-	17.966.147,08	97.168.721,76

Lançamento – dedução 2017. 4. Os seguintes pagamentos foram aceitos pela autoridade tributária para o ano-calendário 2017:

Demonstrativo nº 15 - Pagamentos de IR na Argentina aceitos na Auditoria - AC 17								
Nº VEP	Conceito	Antídoto /cuota	Ganancias Sociedades	Débito na conta	Data pgto	Valor pago (pesos argentinos)	Conversão real x Peso Argentino	Valor pago a deduzir dos tributos no Brasil (Reais)
307154245	191 antidpos	1	37.568.254,14	CITIBANK N.A	14/06/17	37.568.254,14	-	-
315473432	191 antidpos	2	11.853.418,63	CITIBANK N.A	14/07/17	11.853.418,63	-	-
11853418,6	191 antidpos	3	11.875.500,79	CITIBANK N.A	15/08/17	11.875.500,79	-	-
333210006	191 antidpos	4	11.613.955,24	CITIBANK N.A	14/09/17	11.613.955,24	-	-
343303760	191 antidpos	5	11.628.923,97	CITIBANK N.A	17/10/17	11.628.923,97	-	-
353263842	191 antidpos	6	11.447.987,35	CITIBANK N.A	14/11/17	11.447.987,35	-	-
362968730	191 antidpos	7	11.735.117,07	CITIBANK N.A	14/12/17	11.735.117,07	-	-
Total	-	-	107.723.157,19	-	-	107.723.157,19	0,1755	18.905.414,09

4.1. Contudo, “foram apresentados comprovantes de pagamento realizados pela Natura Argentina, referentes ao imposto sobre a renda, relativos ao ano-calendário 2017, liquidados em 2018, razão pela qual não deduziram os tributos a pagar no Brasil, no período desejado pela Natura Cosméticos S/A (2017)”.

4.2. Foram apresentados valores a deduzir de \$63.640.545,78 referentes a retenções (pagamentos aduaneiros e por serviços bancários), os quais foram aceitos.

4.3. Já os valores a deduzir referentes a ADIANTAMENTOS CREDEB (\$12.104.374,22) E CÁLCULO CREDEB (2.203.787,99) não foram aceitos, conforme fundamentação para o ano 2016, além do fato de que “as autodeclarações de compensação de tributos, referentes aos meses de janeiro (\$ 1.294.913,54) e fevereiro (\$ 1.039.626,85) de 2018, estão em desalinho aos marcos temporais definidos pelo §7º, art. 87, da Lei nº 12.973/14”.

4.4. Segue demonstrativo que sintetiza o referido acima:

Rubrica	Valor (pesos argentinos)	Valor (reais)	Valor deduz tributos devidos no Brasil em 2017?	Por qual razão?	Regramento	Qual valor deduz em 2017? (reais)
IR pago (vEP) em 2016 não aproveitado	7.779.581,12	1.365.316,49	Sim	Disposição legal	Art. 16, §2º, inciso II, Lei nº 9.430/96	1.365.316,49
IR pago (vEP) em 2017, em relação a 2016 não aproveitado	36.992.527,86	6.492.188,64	Sim	Disposição legal	Art. 16, §2º, inciso II, Lei nº 9.430/96	6.492.188,64
IR liquidado na Argentina - Retenções não aproveitadas	52.396.612,78	9.195.605,54	Sim	Disposição legal	Art. 16, §2º, inciso II, Lei nº 9.430/96	9.195.605,54
IR pago em 2017, ano-base 2017	107.723.157,19	18.905.414,09	Sim	Disposição legal	Art. 16, §2º, inciso II, Lei nº 9.430/96	18.905.414,09
IR liquidado na Argentina - Retenções 2017	63.640.545,78	11.299.378,90	Sim	Disposição legal	Art. 16, §2º, inciso II, Lei nº 9.430/96	11.299.378,90
IR liquidado na Argentina - Adiant. liquidados Credeb	12.104.374,22	2.124.317,68	Não	Créditos que liquidaram IR na Argentina concedidos por benesse fiscal, além da ausência das formalidades legais previstas nos pedidos de compensação.	*Art. 13, Decreto nº 380/01; §9º, art. 87, Lei nº 12.973/14 e art. 16, §2º, II, Lei nº 9.430/96	0,00
IR liquidado na Argentina - Cálculo Credeb p/ liquidação DI	2.203.787,99	386.764,79	Não	Créditos que liquidaram IR na Argentina concedidos por benesse fiscal.	*Art. 13, Decreto nº 380/01; §9º, art. 87, Lei nº 12.973/14 e art. 16, §2º, II, Lei nº 9.430/96	0,00
Total	-	-	-	-	-	47.257.903,66

Impugnação

5. A Interessada apresentou impugnação dispondo que houve ofensa à convenção para evitar a dupla tributação entre Brasil e Argentina, pois a seu ver o ordenamento jurídica dá aos tratados internacionais prevalência em relação à legislação interna, conforme arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional (CTN). Citou jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que suportaria sua tese.

Seguem trechos da impugnação: No presente caso, a Impugnante não adicionou à apuração do lucro real os lucros auferidos no exterior pela sua controlada em estrita obediência ao artigo 7º, do Tratado, que atribui exclusivamente ao fisco argentino a competência para tributação dos lucros percebidos pela Natura Argentina naquele país. Se os lucros da Natura Argentina forem adicionados à base tributável da Impugnante no Brasil, o resultado inevitável será a tributação pelo Brasil dos lucros de empresa residente na Argentina, em patente afronta às regras de repartição de competência definidas no tratado internacional.

Cumpra esclarecer que a única exceção à reserva de competência tributária exclusiva de que trata o artigo 7º refere-se à situação em que “a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Esse, porém, não é o caso aqui. A Natura Argentina não possui estabelecimento permanente no Brasil (e isto sequer foi sugerido no TVF), cabendo, nos termos do Tratado, apenas à Argentina tributar seus lucros, sendo vedada a tributação adicional desse rendimento pelo Brasil. Ressalte-se que o

Tratado em questão tem como objetivo proteger o lucro da empresa, o qual abrange todos os seus resultados positivos.

Assim, no presente caso e no contexto do Tratado, os “lucros” objeto da cláusula de reserva de competência são aqueles apurados pela controlada estrangeira e que dão lastro à “variação do valor do investimento equivalente ao lucro” citada pelos arts. 76 e ss da Lei nº 12.973/2014. Logo, configura infração ao Tratado qualquer tentativa de adição ao lucro líquido da sociedade brasileira dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada na Argentina. Neste ponto, a d. autoridade fiscal alega não haver conflito entre o artigo 7º do Tratado e os arts. 76 e seguintes da Lei nº 12.973/2014.

Argumenta que a Lei nº 12.973/2014 volta-se à tributação da disponibilização dos resultados auferidos pela controlada estrangeira à sua controladora no Brasil, em contrapartida à “variação do investimento” (fls. 49). Trata-se de mero jogo de palavras, porque é inequívoco que os lucros da Natura Argentina estão sendo tributados no Brasil por meio da presente autuação. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL do presente lançamento corresponde exatamente à conversão em reais do lucro apurado pela Natura Argentina em suas demonstrações financeiras, multiplicado pela participação da Impugnante no seu capital. Na prática, o raciocínio da d. autoridade fiscal acaba por afastar indevidamente a aplicação do artigo 7º do Tratado pelo emprego de suposta ficção de disponibilização de lucros com amparo na Lei nº 12.973/2014. Ora, não se pode afirmar que os lucros da Natura Argentina não estão sendo tributados no Brasil, mas sim os lucros da própria Impugnante, apenas para escapar à restrição imposta pelo artigo 7º do Tratado. Se este raciocínio for mantido, não estaremos mais falando de primazia do Tratado, mas de primazia da lei interna, na medida em que se poderia, por via transversa, alterar as regras de repartição de competências tributárias que foram pactuadas entre os Estados Contratantes, estabelecendo resultado completamente dissociado do comando do Tratado. É dizer: o afastamento da aplicação de um Tratado, cuja supremacia está prevista no próprio CTN, dar-se-ia de acordo com o simples artifício de uma ficção tributária abalizada pela legislação brasileira! Se assim for, estaremos diante da esdrúxula situação em que qualquer Tratado poderia ser desrespeitado por um Estado pela mera alteração da sua legislação interna.

(...) No mesmo sentido foi o julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ interposto pela Vale S.A., realizado pela Primeira Turma do STJ, ocasião em que se consubstanciou o entendimento de que os lucros auferidos por empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo devem ser tributados apenas nos seus territórios. Ainda que se refira à legislação anterior – art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 – o entendimento do STJ aplica-se igualmente à sistemática de tributação estabelecida pela Lei nº 12.973/2014.

(...) Na esfera administrativa, o Acórdão nº 1402-002.388 (“Caso Marfrig”) revela o acertado entendimento adotado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF a respeito da prevalência dos Tratados sobre a legislação doméstica brasileira. Referido acórdão, julgado em 14 de fevereiro de 2017, adotou o mesmo entendimento exposto pela Impugnante: decidiu pela aplicação do artigo 7º dos Tratados para impedir a tributação automática de controlada estrangeira segundo legislação doméstica brasileira (naquele caso, as normas aplicáveis à época eram a MP nº 2.158-35/2001 e a Lei nº 9.249/1995). De igual modo, referido precedente pode ser utilizado para a defesa da prevalência do Tratado em relação à Lei nº

12.973/2014 (sucessora da MP e da Lei nº 9.249/1995 em matéria de tributação de controladas estrangeiras).

5.1. Considerou ainda ter havido equívoco por parte da autoridade tributária na análise dos comentários da OCDE ao Modelo da Convenção Tributária sobre o Rendimento e Capital, nos seguintes termos: Com base nesses trechos, a d. fiscalização argumenta que: i. "o propósito do regramento é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas de outros Estados Contratantes, mas não tolher o direito de tributar seus próprios residentes, em face de legislação nacional interna" (fls. 50); e ii. "o Comentário da OCDE (...) dispôs categoricamente que a tributação de residentes por resultados disponibilizados no exterior, por controladas, é um instrumento legítimo de proteção a base tributária doméstica, além de confirmar a inocorrência de conflito, em face dessa taxação, com as Convenções oriundas dos Tratados" (fls. 51). Ocorre que os comentários da OCDE mencionados acima foram firmados em um contexto que não considera a realidade e as características da legislação brasileira, logo não são a ela aplicáveis. Isso porque, embora se refira genericamente a uma pretensa compatibilidade entre as chamadas regras CFCs (Controlled Foreign Company provisions) e o artigo 7º dos Tratados, tem-se que: (i) esses comentários têm sido afastados pela jurisprudência de vários países, justamente por sua incompatibilidade com o artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação; e, mais importante, (ii) a legislação brasileira capitulada para o lançamento destoa significativamente do sentido de "regras CFC" aduzido no referido comentário. Vale destacar que, embora a d. autoridade autuante não tenha nominalmente classificado os arts. 76 e seguintes da Lei nº 12.973/2014 como espécie de regra CFC, os trechos dos Comentários da OCDE por ela transcritos - e que supostamente justificam a aplicação concomitante do art. 7º do Tratado e da legislação interna brasileira - fazem referência à adoção de "disposições de empresas estrangeiras controladas (CFC) para resolver questões relacionadas ao uso de empresas de base estrangeiras" (fls. 51).

Ora, sabe-se que as regras CFC possuem como propósito coibir planejamentos abusivos, função esta que não se encontra presente nos dispositivos capitulados para constituição do crédito tributário em exame. Referidas regras são adotadas em diversas jurisdições, porém consistentemente direcionadas a determinados tipos de estruturação societária, beneficiários, rendas e investimentos, e não à pura e simples tributação dos resultados de entidades controladas em geral, como é o caso das regras brasileiras.

(...) Em suma, os dispositivos em comento da Lei nº 12.973/2014 não possuem as características inerentes às regras CFC e, na realidade, somente estabeleceram o momento de ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL quanto aos lucros auferidos no exterior por empresa brasileira por meio de entidade controlada residente no exterior.

6. Subsidiariamente, a Interessada considerou ter havido equívoco na apuração do crédito tributário.

6.1. Considerou que o crédito do imposto pago no exterior estaria acima do valor que seria devido a título de estimativas, o que tornaria indevida a multa, conforme demonstrativo a seguir:

		Ano calendário	
		2016	2017
(a)	Estimativa Dezembro apurada pela d. fiscalização - IRPJ (+) CSLL (fls. 98 e 99)	16.922.465,96	29.439.260,98
(b)	Crédito imposto de renda pago no exterior validado pela d. fiscalização (deduzido pela d. auditoria na reapuração do ajuste anual do IRPJ e da CSLL - fls. 78 e 91)	17.966.147,08	47.257.903,66
(b - a)	Saldo de imposto estrangeiro após dedução da estimativa Dezembro	1.043.681,12	17.818.642,68

6.2. Assim, não só não haveria estimativa a pagar como “restaria ainda crédito de imposto estrangeiro nos montantes de R\$ 1.043.681,12 e R\$ 17.818.642,68, em 2016 e 2017, respectivamente”. Teria ocorrido “evidente equívoco incorrido pela d. auditoria que, embora tenha deduzido o imposto estrangeiro na reapuração do ajuste anual do IRPJ e da CSLL, deixou, por lapso, de realizar esta mesma dedução na reapuração das estimativas mensais”.

Segue fundamento: Temporalmente, segundo o regime de TBU, os resultados das controladas no exterior são adicionados ao lucro real em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Conforme apontado pela d. fiscalização, tais lucros naturalmente influenciam tanto a apuração da estimativa mensal de dezembro (para os contribuintes optantes da tributação do "IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual" - fls. 94), como são considerados no ajuste anual dos tributos sobre o lucro. Logo, é indiscutível que no momento da apuração da estimativa mensal de dezembro os lucros no exterior já são efetivamente tributados no Brasil. Considerando terem estes lucros sido adicionados ao lucro real, resta necessária a dedução do imposto pago no exterior pela controlada estrangeira, conforme previsto no art. 87, caput, da Lei nº 12.973/2014.

Do contrário, qual o sentido em não se considerar referida dedução na estimativa de dezembro, implicando recolhimento de expressivo IRPJ e CSLL, para apenas considerá-la na apuração do ajuste anual destes tributos e constatar, como no caso da autuação em epígrafe, que ao final do exercício sequer existiriam tributos sobre o lucro a serem recolhidos no Brasil? Não por outra razão, o próprio Manual da ECF traz campos específicos para dedução do imposto no exterior na determinação da estimativa mensal de dezembro.

Como referência, consideremos o Manual mais recente, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo ("ADE") Cofis nº 86/2020 (Doc. 01) relativo à ECF associada ao anocalendário findo em 31/12/2020. Vejamos o que dispõe o documento "Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais - Leiaute 7 (Atualização: 03/02/2021)" em relação ao preenchimento dos Registros N620 - Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa e N660 - Apuração da CSLL Mensal por Estimativa: (...) Pelo exame do Manual de preenchimento da ECF, é possível abstrair que as orientações relativas aos códigos 22 e 13 dos Registros N620 e N660, respectivamente, são explícitas em consignar a dedução do "imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de janeiro do anocalendário subsequente".

(...) Pelas razões aduzidas acima, constata-se inexistirem valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL relativas a dezembro de 2016 e 2017,

sobretudo tendo em perspectiva que o imposto pago no exterior validado pela própria d. auditoria é superior às estimativas apuradas. Resta, portanto, incontroversa a improcedência das multas isoladas aplicadas. Do contrário, estar-se-á tributando em duplicidade lucros já alcançados pelo imposto sobre a renda argentino mediante cobrança de penalidade no Brasil. (...)

7. Também teria havido erro no lançamento da CSLL de 2017, uma que não considerou o imposto pago em 2018 no exterior relativo aos lucros de 2017, conforme a seguir: Ocorre que, ao realizar referida apuração, a d. fiscalização considerou apenas os tributos pagos pela Natura Argentina até 31 de dezembro de 2017. No entanto, conforme explanado no tópico anterior, temos que, segundo regulamentação da própria RFB, já nas estimativas mensais referentes a dezembro podem ser deduzidos os tributos pagos no exterior pela investida estrangeira até 31 de janeiro do ano-calendário subsequente.

Nesse sentido, apenas o imposto pago pela Natura Argentina em janeiro de 2018 com relação aos lucros de 2017 - \$ 11.390.457,13 (fls. 83) (ou R\$ 1.999.025,2318) - já seria suficiente para saldar a CSLL supostamente devida ao final de 2017 no montante de R\$ 299.690,11. (...) Pelo exame do Manual de preenchimento da ECF, verifica-se que as orientações relativas aos códigos 19 e 15 dos Registros N630A e N670 são explícitas em consignar a dedução do imposto estrangeiro "pago no exterior até 31 de março do ano-calendário subsequente".

Ou seja, no presente caso a d. auditoria deixou de considerar também os pagamentos realizados em fevereiro e março de 2018, os quais, somados o valor recolhido em janeiro, totaliza o montante de \$ 34.829.512,3 (fls. 83) (ou R\$ 6.112.579,41), saldo este vinte vezes superior à CSLL lançada (R\$ 299.690,11). Dessa forma, considerando as incorreções acima apontadas, resta comprovado a absoluta inexistência de CSLL em 2017, sendo a exigência fiscal também insubsistente em relação a este quesito.

8. Considerou indevida a compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base negativa no presente lançamento, nos seguintes termos:

A d. fiscalização, ao consumir de ofício os estoques de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, apurou o total de tributos a pagar (IRPJ + CSLL) de R\$ 17.966.147,10 para o ano-calendário de 2016, e R\$ 47.557.593,79 para o ano-calendário de 2017 (fls. 3-14 e 18-28). No entanto, caso a compensação de PF/BCN não tivesse sido efetuada de ofício, o total dos tributos devidos (IRPJ + CSLL) para os anos-calendário 2016 e 2017 seria, respectivamente, de R\$ 25.665.924,42 e R\$ 47.701.463,14, vide demonstrativos abaixo: Em relação a 2016, o crédito de imposto pago no exterior pago até março de 2017 (prazo autorizado conforme Manual ECF) apurado pela própria d. autoridade autuante para o ano-calendário de 2016 foi de R\$ 37.944.036,28 (fls. 60-64 e 78- 79)20.

Ou seja, montante suficiente para saldar os supostos IRPJ e CSLL devidos em 2016 (R\$ 25.665.924,42 - vide tabela com recálculo acima) sem o consumo dos créditos de PF/BCN da Impugnante, e ainda restaria crédito de imposto estrangeiro a ser compensado em ano-calendário posterior no montante de \$ 59.718.442,90. Já em relação a 2017, o crédito de imposto pago no exterior pago até março de 2018, também apurado pela própria d. autoridade autuante para o ano-calendário de 2017, foi de R\$ 36.186.909,15 (fls. 83, 84 e 91), o qual somado ao saldo de crédito remanescente do ano anterior (\$ 59.718.442,90) totaliza R\$ 46.667.495,88. Pela compensação desse valor, restaria saldo de tributos no Brasil no montante de R\$

1.033.967,26. Apenas na proporção desse valor residual é que supostamente se faria necessária a compensação de PF/BCN, e não nos elevados montantes compensados de ofício pela d. autoridade autuante.

9. Dispõe sobre a “indevida desconsideração parcial do imposto sobre a renda pago pela Natura Argentina” - “Adiantamentos Liquidados CREDEB”, “Cálculo CREDEB para liquidação DJ” e “Adiant. Liq. c/ Cálculo de Bônus e Cr. Fiscal”, conforme a seguir: Os créditos glosados são assim classificados pela d. fiscalização: i. “Adiantamentos Liquidados CREDEB”;

ii. “Cálculo CREDEB para liquidação DJ”; e iii. “Adiant. Liq. c/ Cálculo de Bônus e Cr. Fiscal” Em breve síntese, argumenta a d. auditoria fiscal que:

a) em relação aos créditos (i) e (iii), acima, os valores não teriam sido homologados pelo fisco argentino; b) sobre os créditos (i) e (ii), a d. autoridade autuante adicionalmente argumenta que eles possuem natureza fiscal e teriam sido pagos entre janeiro e março do ano calendário seguinte ao fato gerador; e c) relativamente ao crédito (ii), a d. auditoria declara que a Impugnante não apresentou documentação comprobatória suficiente. No entanto, os fundamentos para glosa trazidos pela fiscalização não são suficientes para desconsideração dos créditos.

Em primeiro lugar, relativamente à ausência de homologação pelas autoridades argentinas dos créditos intitulados “Adiantamentos Liquidados CREDEB” e “Adiant. Liq. c/ Cálculo de Bônus e Cr. Fiscal”, cumpre ressaltar que a exigência de homologação pelo fisco estrangeiro equivale à solicitação realizada à margem do art. 87 da Lei nº 12.973/2014, do art. 16 da Lei nº 9.430/1996 e da regulamentação prevista pela IN RFB nº 1.520/2014 sobre a compensação de tributos pagos no exterior. Não há nada na legislação que imponha como condição para dedução desse crédito a apresentação pelo contribuinte de “homologação” realizada pelo fisco estrangeiro. O que se exige é a comprovação da existência de imposto devido no exterior e da liquidação desse tributo, fato este largamente atestado pela Recorrente.

(...) A título de comparação, a recém aprovada Súmula CARF nº 177 dispõe que as “Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação”. Ou seja, mesmo no Brasil, estimativas pagas mediante compensação, “ainda que não homologadas”, podem ser consideradas como imposto pago a maior (“integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL”), crédito este que poderá ser compensado com quaisquer tributos administrados pela RFB nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

(...) Ainda, as d. autoridades fiscais argumentam, em relação aos créditos “Adiantamentos Liquidados CREDEB” e “Cálculo CREDEB para liquidação DJ” se tratarem de benefício fiscal no exterior, o que impediria sua dedução no Brasil. Ora, tal conclusão é incompatível com a diretriz veiculada no § 1º do artigo 87 da Lei nº 12.973/2014, ao fixar expressamente que o imposto estrangeiro pode ser pago “em dinheiro ou outros bens”. (...) Como se denota da leitura do dispositivo acima, a condição legal é que (i) exista imposto sobre a renda devido no exterior, e (ii) que este imposto seja liquidado, em dinheiro ou bens. No presente caso, estamos diante da liquidação do imposto estrangeiro (efetivamente devido, fato que sequer foi contestado pela fiscalização) com direito de crédito (espécie de “bem”), restando plenamente atendido o requisito legal, que não restringe a

consideração do imposto às hipóteses em que o tributo é pago exclusivamente em dinheiro.

(...) 10. Dispôs acerca da “indevida desconsideração dos tributos pagos no exercício subsequente ao fato gerador”. Em relação aos pagamentos efetuados até 31 de março, seria “incontroversa a possibilidade de compensação do imposto pago até 31 de março, situação disciplinada pela própria RFB”.

Mas a seu ver “a legislação tributária igualmente ampara a compensação em 2017 do expressivo imposto pago pela Natura Argentina em maio de 2018 em relação aos lucros do ano-calendário anterior, no montante de \$115.077.980,49, ou R\$ 20.196.185,58”, conforme fundamentação a seguir: A interpretação conferida pela d. fiscalização implica concluir que a norma introduzida pelo § 7º do artigo 87 da Lei nº 12.973/2014 não se refere a desencontro de períodos de apuração entre as duas jurisdições, como exposto acima, mas versa sobre descasamento temporal entre a adição dos lucros do exterior na apuração do IRPJ e da CSLL e o pagamento do imposto estrangeiro.

(...) Nota-se que a desconsideração pela d. auditoria do valor de \$115.077.980,49 de impostos pagos pela Natura Argentina em maio de 2018 decorre do fato de que a fiscalização, ao interpretar o § 7º do artigo 87 da Lei 12.973, entendeu que o conteúdo semântico da expressão “no balanço (...) em que ocorrer a tributação” deve ser compreendida como “no balanço em que ocorrer o pagamento no exterior”.

Embora não haja nenhuma referência expressa a um critério baseado no pagamento do tributo no exterior para aplicação dessa norma, a d. auditoria parece ter entendido equivocadamente que a expressão “tributação”, empregada pelo § 7º, seria equivalente a “pagamento” ou “liquidação” de imposto. (...) Ocorre, porém, que não é isso que se depreende do texto legal. O § 7º prevê primeiramente que a dedução do imposto deverá ser efetuada no balanço correspondente o ano-calendário em que ocorrer a tributação, segundo regime de competência, mas possibilita alternativamente que se faça a dedução do imposto em ano calendário posterior. Daí se infere logicamente que há sim uma opção legal para o contribuinte.

(...) Requer-se, assim, na remota hipótese de prevalência da tributação dos lucros da Natura Argentina, a consideração integral dos tributos pagos pela controlada estrangeira relativos aos resultados de 2017 para dedução dos tributos supostamente devidos pela Impugnante no Brasil. 11. Pugnou ainda pela impossibilidade de concomitância do lançamento das multas de ofício e isolada por falta de pagamento das estimativas, nos seguintes termos: No presente caso, além da multa de 75% a que estiveram sujeitos o IRPJ e a CSLL reapurados pela d. fiscalização, tendo em 2017 sido verificado efetivo lançamento da CSLL, as autoridades fiscais aplicaram multa isolada de 50% sobre a suposta insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativa destes tributos, com fundamento no artigo 44, II e “b”, da Lei nº 9.430/1996. A jurisprudência do CARF, no entanto, tem corretamente restaurado a aplicação da Súmula CARF nº 105, no sentido de que a “multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, (...) não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”, mesmo para fatos geradores ocorridos a partir de 2007. Nesse aspecto, em julgamento que deu origem ao Acórdão nº 1401-002.144, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª

Seção do CARF decretou, com base no Princípio da Consunção, que o ordenamento jurídico brasileiro não comporta a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, devendo prevalecer a maior delas.

(...) Note-se que a Câmara Superior reconhece que as penalidades são distintas e buscam proteger núcleos jurídicos distintos. Todavia, a partir do momento em que a conduta punível por uma das multas representa um meio para o cometimento de um ilícito principal, a multa aplicada a esta segunda conduta deve absorver a primeira.

11.1. E finalizou com pedido de improcedência da impugnação. Diligência 12. Procedeu-se a despacho de diligência por intermédio do Despacho nº 01, de 30 de maio de 2022, (fls. 6673-4) pelo seguinte motivo: “analisando o cálculo efetuado, verifica-se haver algumas questões a ser esclarecidas para continuidade do julgamento”, notadamente em face do disposto no art. 30, §§ 8º a 10, da IN RFB nº 1.520, de 2014¹, quais sejam:

a) A fim de averiguar o limite de dedução do imposto pago no exterior de que trata o § 8º do art. 30 da IN RFB nº 1.520, de 2014: i) quais foram exatamente os valores a serem deduzidos em reais para cada ano (2016 e 2017), conforme inciso I do § 9º do art. 30 da IN? ii) qual o valor dos tributos devidos “antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior”? (Observar que pelo § 10 do art. 30 da IN, “o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º”).

b) Considerando que a compensação de pagamentos em anos subsequentes seria somente para a hipótese de não ter havido apuração de lucro real do grupo econômico controlador no respectivo ano-calendário, conforme §§ 14 e 15, solicita-se que seja confirmado se a Interessada apurou lucro real em ambos os anos antes da adição ocorrida no presente lançamento.

c) Em relação aos pagamentos efetuados em 2018 referentes a 2017, o demonstrativo nº 16 do TVF citou ter havido quatro pagamentos. Desses, apenas os três primeiros completam o valor devido a título de IR no ano de 2017 de 142.553.479,05 pesos argentinos, segundo declaração ao Fisco argentino (fl. 1024), ficando o quarto pagamento aparentemente de fora. Além disso, apenas esses três primeiros pagamentos constam da conciliação de pagamentos 2016 e 2017 contida no arquivo não paginável de fl. 1207; já o quarto pagamento de 115.077.980,49 pesos efetuado em 15/05/2018 não consta da referida conciliação de pagamentos.

Assim, esse quarto pagamento refere-se ao ano-calendário de 2017?

¹ § 8º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real. § 9º Para efeito do disposto no § 8º, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor: I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada, direta ou indireta, ou coligada que houverem sido computados na determinação do lucro real; II - do imposto sobre a renda e CSLL devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros auferidos no exterior. § 10. Efetuados os cálculos na forma do § 9º, o tributo pago no exterior, passível de dedução, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto no inciso I do § 9º, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º.

12.1. Foi ressaltado que “efetuados os esclarecimentos acima, a autoridade tributária poderá retificar os cálculos efetuados, se entender pertinente, sem prejuízo de proceder de acordo com o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, regulado pelo art. 41 do Decreto nº 7.574, de 2011”. 13. A autoridade tributária manifestou-se por intermédio do Relatório de Diligência Fiscal nº 01, de 05 de janeiro de 2024, (fls. 6677—89). 13.1. Para o questionamento (i), apresentou os seguintes demonstrativos contendo os valores do tributo pago no exterior:

Demonstrativo 02 - Cálculo dos limites para dedução no Brasil do imposto pago no exterior		
Rubrica	IRPJ - AC 16	CSLL - AC 16
Lucro Real antes da compensação	1.013.744.477,02	1.013.744.477,02
Adição do lucro auferido pela controlada Natura Argentina (reais)	75.488.013,00	75.488.013,00
IR pago na Argentina (pesos), em face dos lucros adicionados no Brasil ((inciso I, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - (a)*)	147.560.177,74	147.560.177,74
Participação societária na controlada Natura Argentina - (b)	99,99%	99,99%
IR proporcional pago na Argentina (pesos), em face dos lucros adicionados no Brasil ((inciso I, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - c = (a*b)	147.545.421,72	147.545.421,72
Taxa de conversão da moeda - (d)	0,2056	0,2056
IR pago na Argentina (reais), em face dos lucros adicionados no Brasil (inciso I, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - e = (c*d)	30.335.338,71	
IR + CSLL devidos no Brasil antes dos lucros auferidos no exterior (inciso II, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - (f)	253.412.119,26	91.237.002,93
IR + CSLL devidos no Brasil depois dos lucros auferidos no exterior (inciso II, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - (g)	272.284.122,51	98.030.924,10
Diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º, art. 30, da IN RFB nº 1.520/2014 - h = (g-f) **	18.872.003,25	6.793.921,17

* IR pago no exterior (\$ 95.163.564,96), composto por 7 pagamentos realizados em 2016, referentes ao mesmo período (Demonstrativo nº 06, à fl. 30 do TVF nº 0001), além das retenções descritas no item 3.2.4.3, às fls. 32 a 36 do TVF nº 0001.

** Limite superior p/ dedução do IR pago na Argentina, dos tributos devidos no Brasil, conforme disposto no § 10, art. 30, da IN RFB nº 1.520/2014.

Demonstrativo 05 - Cálculo dos limites para dedução no Brasil do imposto pago no exterior		
Rubrica	IRPJ - AC 17	CSLL - AC 17
Lucro Real antes da compensação	23.527.608,78	23.527.608,78
Adição do lucro auferido pela controlada Natura Argentina (reais)	140.298.421,00	140.298.421,00
IR pago na Argentina (pesos), em face dos lucros adicionados no Brasil ((inciso I, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - (a)*)	208.356.230,05	208.356.230,05
Participação societária na controlada Natura Argentina - (b)	99,99%	99,99%
IR proporcional pago na Argentina (pesos), em face dos lucros adicionados no Brasil ((inciso I, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - c = (a*b)	208.335.394,43	208.335.394,43
Taxa de conversão da moeda - (d)	0,1755	0,1755
IR pago na Argentina (reais), em face dos lucros adicionados no Brasil (inciso I, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - e = (c*d) **	36.562.861,72	
IR + CSLL devidos no Brasil antes dos lucros auferidos no exterior (inciso II, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - (f)	5.857.902,20	2.117.484,79
IR + CSLL devidos no Brasil depois dos lucros auferidos no exterior (inciso II, § 9º, art. 30, IN RFB nº 1.520/2014) - (g)	40.932.507,45	14.744.342,68
Diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, conforme inciso II do § 9º, art. 30, da IN RFB nº 1.520/2014 - h = (g-f)	35.074.605,25	12.626.857,89

* IR pago no exterior (\$ 208.356.230,05), composto por 7 pagamentos realizados em 2017, referentes ao mesmo período (Demo nº 15, à fl. 54 do TVF nº 0001); bem como de 3 pagamentos relativos ao ano de 2016, mas liquidados em 2017 (Demo nº 08, à fl. 31 do TVF nº 0001), assim como das retenções de IR, relativos aos anos de 2017 (Demo nº 17, à fl. 55 do TVF nº 0001).

** Limite superior p/ dedução do IR pago na Argentina, dos tributos devidos no Brasil, conforme disposto no § 10, art. 30, da IN RFB nº 1.520/2014.

13.2. Apresentou os seguintes esclarecimentos referentes ao cálculo dos tributos do ano 2016:

Consoante menção anterior realizada no Demonstrativo nº 02, logo acima disposto, percebeu-se que a Natura Argentina realizou 7 (sete) pagamentos referentes ao imposto sobre a renda no exterior (\$ 95.163.564,96), entre os meses de junho a dezembro de 2016, além de sofrer retenções do aludido tributo (\$ 52.396.612,81), no valor total de \$ 147.560.177,74 (cento e quarenta e sete milhões, quinhentos e sessenta mil, cento e setenta e sete pesos e setenta e

quatro centavos), ou, após conversão da moeda e aplicação da participação societária, no montante de R\$ 30.335.338,71 (trinta milhões, trezentos e trinta e cinco mil, trezentos e trinta e oito reais e setenta e um centavos).

Entretanto, para fins dos limites previstos no inciso II, § 9º, art. 30, da IN RFB nº 1.520/2014, percebeu-se que a Natura S/A estava adstrita a dedução de R\$ 25.665.924,42 (vinte e cinco milhões, seiscentos e sessenta e cinco mil, novecentos e vinte e quatro reais e quarenta e dois centavos) relativo ao IR pago no exterior, conforme disposto na alínea “h”, do Demonstrativo nº 02 (R\$ 18.872.003,25 (IRPJ) + R\$ 6.793.921,17 (CSLL)).

Ocorre que, após a compensação de ofício de saldos anteriores de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, a dedução do IR pago no exterior, dos tributos devidos pela Natura S/A, ficou limitada ao valor de R\$ 17.966.147,08 (dezessete milhões, novecentos e sessenta e seis mil, cento e quarenta e sete reais e oito centavos), consoante disposto nos §§ 4º e 8º, art. 87, da Lei nº 12.973/2014, conforme detalhe abaixo descrito:

(...) Uma vez que todo o lucro apurado pela controlada argentina foi adicionado de ofício, conforme se verifica no demonstrativo nº 03, logo acima disposto, deve-se reconhecer que o excesso de tributo pago no exterior, além dos 34% deduzido no Brasil, não poderia compor a base de cálculo da Natura S/A em qualquer outro período. Contudo, por lapso, esta auditoria se manifestou equivocadamente quanto a essa questão, consoante se pode verificar no demonstrativo nº 12 (1ª e 3ª linhas, última coluna), constante do item 3.2.4.5., à fl. 51, do Termo de Verificação Fiscal nº 0001, cujo reflexo quantitativo, impossível de ser corrigido, em face da decadência registrada em 31 de dezembro de 2022, conforme disposto no § 4º, art. 150, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi observado no ano-calendário 2017.

Ademais, há de se ressaltar que a Natura Argentina realizou 3 (três) pagamentos de IR no exterior (total de \$ 36.992.527,86, descrito no demonstrativo nº 08, à fl. 31, do TVF nº 0001), entre os meses de janeiro e março de 2017, mas em relação ao ano-calendário 2016, não deduzidos dos tributos devidos pela Natura S/A em 31 de dezembro de 2016, em face da vedação insculpida no § 7º, art. 87, da Lei nº 12.973/2014. (grifou-se)

13.3. Procedeu aos seguintes comentários referentes ao ano-calendário 2017: Preliminarmente, pode-se afirmar que os 3 (três) pagamentos do IR realizados pela Natura Argentina, entre os meses de janeiro a março de 2017, referentes ao ano-calendário 2016, no valor total de \$ 36.992.527,86 (trinta e seis milhões, novecentos e noventa e dois mil, quinhentos e vinte e sete pesos e oitenta e seis centavos), ou após a conversão da moeda (31/12/2017), no montante de R\$ 6.492.188,64 (seis milhões, quatrocentos e noventa e dois mil, cento e oitenta e oito reais e sessenta e quatro centavos), minudenciados no demonstrativo nº 08, à fl. 31, do TVF nº 0001, deveriam deduzir os tributos devidos pela Natura S/A, no ano-calendário 2017, em face do disposto no § 7º, art. 87, da Lei nº 12.973/2014.

Ademais, constatou-se que os 7 (sete) pagamentos do IR realizados no exterior, entre os meses de junho a dezembro de 2017, no valor total de \$ 107.723.157,19 (cento e sete milhões, setecentos e vinte e três mil, cento e cinquenta e sete pesos e dezenove centavos), ou, após conversão da moeda, no montante de R\$ 18.905.414,09 (dezoito milhões, novecentos e cinco mil, quatrocentos e quatorze reais e nove centavos), detalhados no demonstrativo nº 15, à fl. 54, do TVF nº

0001, também deveriam deduzir os tributos devidos pela Natura S/A, no período em comento. Outrossim, confirma-se que as retenções de IR no exterior (R\$ 63.640.545,00, ou, após conversão da moeda, R\$ 11.299.378,90) descritas no demonstrativo nº 17, à fl. 55, do TVF nº 0001, relativas ao ano-calendário 2017, devem deduzir os tributos devidos no Brasil, conforme revelado no demonstrativo nº 05, do presente arrazoadado.

Diante do exposto, considerando inclusive a compensação dos saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, constatou-se que o IR pago pela Natura Argentina poderia deduzir integralmente o IRPJ devido no Brasil, mas apenas parcialmente a CSLL, consoante disposto nos §§ 4º e 8º, art. 87, da Lei nº 12.973/2014, conforme detalhe abaixo descrito:

(...) Contudo, conforme dito alhures, por equívoco insanável, esta auditoria também deduziu o IR pago e retido em 2016 (R\$ 9.195.605,54 – alínea “c”, demonstrativo nº 19, à fl. 61, do TVF nº 0001), além de resíduo (R\$ 1.365.316,49 - alínea “b”, demonstrativo nº 19, à fl. 61, do TVF nº 0001), não deduzidos tempestivamente (2016) por expressa vedação legal (limite de 34% - carga tributária no Brasil). Ressalta-se, por oportuno, que os 4 (quatro) pagamentos realizados em 2018 pela Natura Argentina (janeiro a março e maio de 2018), referentes ao IR no exterior, mas em relação ao ano-calendário 2017, discriminados no demonstrativo nº 16, à fl. 54 do TVF nº 0001, não foram aproveitados na presente autuação devido à vedação insculpida no § 7º, art. 87, da Lei nº 12.973/2014, além da limitação imposta pelo §§ 9º e 10, art. 30, da IN RFB nº 1.520/2014. Registra-se, a teor dos questionamentos feitos na alínea “c”, do Despacho de Diligência nº 01, que apenas os pagamentos realizados entre janeiro e março de 2017, referentes ao ano-calendário 2016, deduziram os tributos devidos pela Natura S/A em 31 de dezembro de 2017. 13.4.

Por fim, reconheceu equívoco na apuração da multa isolada por falta de pagamento de estimativas do IRPJ do ano de 2016, conforme apontamentos efetuados pela impugnante, que não seria devido, conforme demonstrativo a seguir:

Demonstrativo nº 07 - Apuração das estimativas mensais IRPJ e CSLL - AC 16		
	IRPJ - 31/12/2016	CSLL - 31/12/2016
Base de cálculo do IRPJ/CSLL - declarada ECF - (a)	1.013.744.477,02	1.013.744.477,02
(-) Compensação 30% PF/BCN CSLL - (b)	304.123.343,11	304.123.343,11
(+) Adição lucros auferidos no exterior - (c)	75.488.013,00	75.488.013,00
(-) Compensação PF/BCN CSLL ofício - (c1)	22.646.403,90	22.646.403,90
Base de cálculo do IRPJ/CSLL - ajustada (a - b + c - c1)	762.462.743,01	762.462.743,01
IRPJ - alíquota 15% - (d)	114.369.411,45	0,00
Adicional 10% - (e)	76.222.274,30	0,00
CSLL - alíquota 9% - (f)	0,00	68.621.646,87
IRPJ/CSLL apurado g = (d + e + f)	190.591.685,75	68.621.646,87
Deduções do imposto/contribuição - ECF - (h) (Registros N620 e N660)	-178.424.964,61	-63.797.092,79
IRPJ/CSLL a pagar/estimativa Mensal - i = (g + h) (base p/ multa isolada nos autos)	12.166.721,14	4.824.554,08
Estimativa declarada em DCTF - (j)	0,00	-68.809,26
IR pago pela controlada Natura Argentina - (k)	-13.210.402,27	-4.755.744,81
Multa isolada estimativa - l - Se (i+j+k<0;0;(i+j+k)/2)	0,00	0,00

13.5. Já o valor da multa por falta de pagamento de IRPJ de 2016 também não seria devida, restando apenas a para falta de pagamento de estimativas de CSLL de 2017:

Demonstrativo nº 08 - Apuração das estimativas mensais IRPJ e CSLL - AC 17		
Rubricas	IRPJ - 31/12/2017	CSLL - 31/12/2017
Base de cálculo do IRPJ/CSLL - declarada ECF - (a)	23.527.608,78	23.527.608,78
(-) Compensação 30% PF/BCN CSLL - (b)	7.058.282,63	7.058.282,63
(+) Adição lucros auferidos no exterior - (c)	140.298.421,00	140.298.421,00
(-) Compensação PF/BCN CSLL ofício - (c1)	423.145,16	423.145,16
Base de cálculo do IRPJ/CSLL - ajustada (a - b + c - c1)	156.344.601,99	156.344.601,99
IRPJ - alíquota 15% - (d)	23.451.690,30	0,00
Adicional 10% - (e)	15.610.460,20	0,00
CSLL - alíquota 9% - (f)	0,00	14.071.014,18
IRPJ/CSLL apurado g = (d + e + f)	39.062.150,50	14.071.014,18
Deduções do imposto/contribuição - ECF - (h) (Registros N620 e N660)	-17.105.276,56	-6.588.627,14
IRPJ/CSLL a pagar/estimativa Mensal - i = (g + h) (base p/ multa isolada nos autos)	21.956.873,94	7.482.387,04
Estimativa declarada em DCTF - (j)	0,00	0,00
IR pago pela controlada Natura Argentina - (k)	-34.968.818,95	-1.594.042,77
Multa isolada estimativa - l - Se (i+j+k<0;0;(i+j+k)/2)	0,00	2.944.172,13

14. A Interessada se manifestou nas fls. 6695-6700, concordando em relação ao cancelamento das multas isoladas, mas pugnando que o lançamento dos tributos também o fossem: O primeiro aspecto diz respeito à necessária compensação no Brasil do imposto estrangeiro pago até 31 de março do ano-calendário seguinte ao do fato gerador dos tributos no Brasil, por ser esta a data limite para quitação do ajuste anual do IRPJ e da CSLL. Conforme apontado na Impugnação, referido marco temporal é expressamente apontado nos manuais de preenchimento da ECF.

(...) • O campo da ECF indicado pela Manifestante para apontamento do imposto estrangeiro é identificado como "(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital" (fls. 6682). Sabe-se que, em se tratando da tributação de "lucros" auferidos por controladas estrangeiras a legislação vigente é a Lei nº 12.973/2014. Logo, não há qualquer sentido em se concluir que referido campo, em relação à tributação de "lucros", estaria fazendo referência a legislação revogada pelo Lei nº 12.973 desde 2014.

Nessa medida, não há qualquer dúvida que as orientações de preenchimento deste campo se aplica à Lei nº 12.973/2014, inclusive no que se refere à consideração do imposto estrangeiro pago até março do ano-calendário seguinte;

• Ademais, relevante reconhecer que a possibilidade de compensação do imposto estrangeiro pago até março do ano-calendário seguinte não consta expressamente na legislação atual (Lei nº 12.973/2014, art. 76 e ss) ou anterior (Lei nº 9.249/1995, art. 25 e ss). Tal possibilidade decorre da adequada interpretação desses diplomas legais, que determinam a tributação em 31 de dezembro dos lucros auferidos no exterior. Nessa medida, sendo o ajuste anual do IRPJ e da CSLL devidos até o final de março do ano seguinte, como decorrência natural o imposto estrangeiro pago até essa data obrigatoriamente deve ser compensado no Brasil, sob pena de bitributação da renda (uma vez no exterior e outra no Brasil. Caso fosse considerado o imposto estrangeiro pago pela Natura

Argentina até março de 2018 (cerca de R\$ 6,1 milhões² ou 34,8 milhões de pesos argentinos - fl. 83), os autos de infração seriam em sua íntegra cancelado.

14.1. O segundo aspecto a ser considerando diz respeito à compensação do imposto estrangeiro no cálculo da estimativa da CSLL em dezembro de 2017 que também deveria ser cancelado:

- o IR pago na Argentina compensável no Brasil em 2017 com o IRPJ e CSLL seria de R\$ 36.562.861,72; e
- em relação à CSLL seria possível compensar valor equivalente a R\$ 12.626.857,89. (...)

No entanto, houve a compensação de apenas R\$ 1.594.042,77, conforme demonstrativo às fls. 6688:

(...) De se notar que, após a compensação do imposto estrangeiro com o IRPJ, ainda existiria saldo de R\$ 14.605.987,78 passível de compensação com a CSLL (valor equivalente ao "IR pago pela controlada Natura Argentina" – R\$ 36.562.861,72 - líquido do IRPJ devido – R\$ 21.956.873,94). Referido saldo a compensar (R\$ 14,6 milhões) seria suficiente para liquidar a integralidade da CSLL supostamente devida apontada no quadro acima, no montante de R\$ 7.482.387,04. Ou seja, também por esta razão, os lançamentos deveriam ser em sua integralidade cancelados.

14.2. E ao fim reafirmou que o tratado para evitar a dupla tributação com a Argentina deveria ser adotado.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou parcialmente procedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. TRIBUTAÇÃO BASES UNIVERSAIS. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. A tributação sobre bases universais não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois não se tributa a controlada, mas sim a controladora residente no Brasil mediante parcela do ajuste do valor do investimento.

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. TRIBUTAÇÃO BASES UNIVERSAIS. DEDUÇÃO PAGAMENTO EXTERIOR. A pessoa jurídica poderá deduzir, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil; o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. TRIBUTAÇÃO BASES UNIVERSAIS. DEDUÇÃO. ASPECTO TEMPORAL. O pagamento não precisa ser efetuado no mesmo ano de apuração, desde que o lucro registrado na contabilidade daquele ano, em prol inclusive do princípio da competência, e que comprovada a sua efetivação no ano seguinte.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. É cabível a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas

concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido ao final do período de apuração. Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.

Nesse aspecto, assim dispôs o dispositivo do Acórdão:

Acordam os membros da 12ª TURMA/DRJ09 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, conforme a seguir (detalhamento no Anexo I -liquidação):

2016	Lançado	Mantido
IRPJ	0,00	0,00
Multa IRPJ	6.083.360,57	0,00
CSLL	0,00	0,00
Multa CSLL	2.377.872,40	0,00

2017	Lançado	Mantido
IRPJ	0,00	0,00
Multa IRPJ	10.978.436,97	0,00
CSLL	299.690,11	299.690,11
Multa CSLL	3.741.193,52	3.741.193,52

O valor do prejuízo fiscal e da base negativa compensados de ofício foram reduzidos conforme consta dos itens 7 a 7.3 do Anexo I (liquidação).

À Delegacia da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio da contribuinte, para dar ciência deste Acórdão à interessada, com a ressalva do direito de interpor Recurso Voluntário, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, conforme facultado pela legislação aplicável e demais providências de sua alçada.

Desta Decisão RECORRO DE OFÍCIO, tendo em vista a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 20231 .

A exoneração do crédito tributário determinada neste Acórdão será definitiva depois da sua confirmação pelo julgamento do recurso de ofício.

Após, devidamente cientificado em 03.07.2024 (efls.6762), interpôs seu recurso voluntário às efls. 6766/6829, sustentando: a tempestividade do recurso; - ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO - OFENSA À CONVENÇÃO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E ARGENTINA; Aplicação do Tratado Brasil-Argentina; Impossibilidade de tributação automática dos lucros auferidos pela Natura Argentina; Incorreta interpretação fazendária aos comentários da OCDE ao seu Modelo de Convenção; no que tange aos ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS: Erro na determinação da multa isolada: necessária dedução do imposto pago pela Natura Argentina relativo aos lucros auferidos em 2016 e 2017; Erro no lançamento da CSLL relativa ao ano-calendário de 2017: necessária dedução do imposto pago no exterior em 2018 relativo aos lucros de 2017; - Indevida compensação de ofício dos estoques de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL; Indevida desconsideração parcial do imposto sobre a renda pago pela Natura Argentina; Indevida desconsideração dos créditos "Adiantamentos Liquidados CREDEB", "Cálculo CREDEB para liquidação DJ" e "Adiant. Liq. c/ Cálculo de Bônus e Cr. Fiscal"; Indevida desconsideração dos tributos pagos no exercício subsequente ao fato gerador; Aspecto temporal da dedução do imposto: compensação pelo regime de competência; Não há desencontro de períodos de apuração no caso concreto ; Não há desencontro de pagamentos no Brasil e no

exterior; Equívoco incorrido pela DRJ na liquidação do lançamento em 2017; Impossibilidade de cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício - Princípio da Consunção.

E, no final, requer:

Ante o exposto, requer seja julgada procedente o presente recurso, com o consequente cancelamento do lançamento consubstanciado no auto de infração em epígrafe, determinando-se o cancelamento e a baixa da exigência fiscal em função da necessária aplicação do Tratado Brasil-Argentina. Na remota hipótese de não ser acolhido o pedido de cancelamento acima referido, requer sucessivamente seja julgado procedente o pedido para os fins de: 1. reconhecer o direito ao abatimento, tanto na determinação das estimativas mensais quanto na apuração do ajuste anual do IRPJ e da CSLL (anos de 2016 e 2017), da integralidade do imposto sobre a renda pago no exterior pela Natura Argentina sobre os lucros auferidos nesses mesmos anos-calendário; 2. não ser reconhecida a compensação de ofício dos créditos de PF/BCN realizada pela d. autoridade fiscal, pois o imposto recolhido pela Natura Argentina no exterior foi superior ao quanto supostamente devido no Brasil; e 3. cancelar as multas isoladas de 50%, dando-se efetividade ao princípio da consunção. .

Não houve protocolo de razões ou contrarrazões ao acórdão combatido por parte da Fazenda Nacional.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos e deles conheço. Da mesma forma, a remessa de ofício cumpre os requisitos para reapreciação recursal, nos termos legais e regimentais.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para constituir crédito tributário referente a imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), pela sistemática do lucro real, decorrente de lucros auferidos por controlada direta no exterior, acrescido de juros de multa e multa de ofício de 75%, e multa isolada por falta de pagamento das consequentes estimativas (base tributável de R\$ 2.539.006.185,38).

Dado parcial provimento à Impugnação, a ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual alega, inicialmente, a prevalência do tratado Brasil-Argentina sobre as regras brasileiras de tributação em bases universais prescritas na Lei n. 12.973/2014.

O cerne da questão é, portanto, **saber se os tratados para evitar a dupla tributação impedem a aplicação das regras brasileiras de tributação, estabelecidas em bases universais pela Lei n. 12.973/2014.**

Como se sabe, o conflito entre tratados e as regras de tributação em Bases Universais (TBU) é conhecido e bastante difundido, não havendo posicionamento definitivo sobre o tema.

Eu, particularmente, adiro àqueles que entendem que as regras brasileiras aplicáveis às pessoas jurídicas não possuem caráter antielisivo; portanto, não estariam excetuadas as previsões constantes em tratados. Com efeito, segundo Bianco e Przepiorka:

O novo regime instituído pelos artigos 76 e seguintes da referida lei manteve a política fiscal brasileira de tributação anual e automática dos lucros auferidos por controlada e equiparadas estrangeiras, qualquer que seja a atividade desenvolvida no exterior e a natureza dos lucros auferidos. A legislação continua a ter, portanto, nítido caráter arrecadatário, não se limitando a tributar os casos de transferência abusiva de lucros para países de baixa tributação (O Regime de Tributação Brasileiro em Bases Universais: Passado, Presente e Futuro. In: 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto, Rodrigo Maito da Silveira – São Paulo, IBDT, 2020. P. 221)

Registra-se que, embora a legislação tenha alterado a redação da norma em relação ao regime prescrito pela MP 2158-35/2001, o fato é que a Lei n. 12.973/2014 continua alcançando os lucros da empresa no exterior como bem explicita Paulo Arthur Koury:

Com efeito, o art. 76 da Lei 12.973/14 prescreve a consideração individualizada dos resultados “auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior”. Com isso, inaugura-se o que Alberto Xavier denominou tributação per saltum, que ignora a existência da sociedade intermediária, para determinar a tributação direta da controlada indireta.²

Para implementar essa modificação na sistemática de tributação em bases universais, o MEP se mostra amplamente inadequado, uma vez que os resultados da controlada direta no exterior não mais podem conter reflexos de seus investimentos em controladas indiretas da sociedade brasileira. **Sendo assim, embora o art. 76 da Lei 12.973/14 faça referência ao “resultado contábil na variação do valor do investimento”, o § 7º do art. 25 da Lei 9.249/96, inserido pela Lei 12.973/14, prescreve que “os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio”.** No mesmo sentido, determina o art. 8º, § 1º da Instrução Normativa RFB 1.520/14, que regulamenta o regime de tributação em bases universais da Lei 12.973/14.

Como assevera Marcos Shigueo Takata, o que se tributa sob o novo regime não é a parcela do valor do investimento refletida na contabilidade da pessoa jurídica brasileira em conformidade com o MEP (apurado sob as normas de contabilidade do Brasil), mas o lucro auferido pela controlada direta ou indireta antes dos impostos (net before tax), conforme as normas contábeis de seu país de residência (local GAAP).³ Além disso, o § 2º do art. 76 da Lei 12.973/14 determina que “os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto” não devem ser considerados para fins de tributação em bases universais. Com isso, garante-se que, seja qual for a forma de registro que as normas

² XAVIER, Alberto. A Lei nº 12.973, de 3 de maio de 2014, em Matéria de Lucros no Exterior: Objetivos e Características Essenciais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. 18º V. São Paulo: Dialética, 2014. p. 13.

³ TAKATA, Marcos Shigueo. Lucros no Exterior, Equivalência e Tributação da “Parcela do Ajuste do Valor do Investimento” à Luz dos Acordos de Bitributação Brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). V. 6. São Paulo: Dialética, 2015. p 350.

loais de contabilidade adotem (MEP ou registro pelo custo com testes de recuperabilidade), não serão considerados indiretamente os resultados de controladas indiretas, no resultado da controlada direta.

Em síntese, para os fins do presente artigo, importa destacar que a MP 2.158-35/01 inaugurou um sistema em que apenas a controlada ou coligada direta era considerada diretamente, mas os investimentos indiretos eram refletidos no seu resultado, em função da “tradução” das demonstrações contábeis da coligada ou controlada direta às normas de contabilidade brasileiras, que albergam o MEP. Já a Lei 12.973/14 prescreveu a consideração direta de cada coligada, controlada direta ou indireta, individualizando o resultado de cada uma delas, apurado conforme a contabilidade local. Passou-se de um sistema de considerava a controlada indireta apenas mediatamente para um sistema de consideração imediata da controlada indireta (Quem se beneficia? A Tributação da Controlada Indireta e os Tratados. RDTA n. 36, 2016, p. 261/262)

Apesar da redação utilizada, não houve qualquer alteração na materialidade do fato econômico submetido à tributação pelo IRPJ e pela CSL no regime de tributação em bases universais instituído pela Lei n. 12973.

Nesse sentido, Alberto Xavier afirmou que *“A expressão utilizada na nova lei – ‘parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos’ – é um mero eufemismo que nada mais significa que o objeto da tributação continua a ser (como no passado) os lucros das sociedades estrangeiras.”* (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 448).

Com base em tais considerações, percebe-se que, apesar de a lei utilizar a expressão “a parcela do ajuste do valor do investimento (...) equivalente aos lucros”, o substrato econômico submetido à incidência do IRPJ e da CSL no Brasil continua sendo o lucro apurado pela sociedade controlada no exterior, ao contrário do que consignou a fiscalização ao tecer comentários sobre a legislação.

Esse tema foi explorado por Koury em trabalho mais recente. Vejamos:

De maneira similar ao que ocorre relativamente à violação ao conceito de renda tributável e ao critério da realização do rendimento,²¹⁹ o regime de TBU da Lei n.12.973/14 também deixa ainda mais clara a violação ao art. 711 dos tratados bilaterais contra a dupla tributação firmados pelo Brasil.

Conforme exposto, no regime da Lei nº 12.973/14, tributa-se o resultado da controlada estrangeira aferido conforme as normas locais de contabilidade do seu país de residência societária, antes da dedução dos tributos locais incidentes sobre a renda. Embora o caput do art. 77 desse diploma normativo se refira à “parcela do ajuste do valor do investimento”, o seu §1º é claro ao dispor que “a parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período”. Ademais,

o §711 do art. 25 da Lei nº 9.249/96, incluído pela Lei nº 12.973/14, determina que “os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio”. Na mesma linha, dispõe o §1º do art. 81 da Instrução Normativa nº 1.520/14 que “o resultado auferido no exterior [...] deve ser apurado segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio e antes da tributação no exterior sobre o lucro”.

De um lado, resta absolutamente claro que a lei em questão não trata de dividendos fictos. A base de cálculo da tributação prescrita pela Lei nº 12.973/14 é calculada antes da tributação, diferentemente do que ocorre com os dividendos, que correspondem a distribuições do lucro apurado após a dedução dos tributos sobre ele incidentes. Ademais,

o regime de TBU da Lei nº 12.973 afasta-se ainda mais do âmbito de aplicabilidade do art. 10 dos tratados, que faz referência a "dividendos pagos", considerando-se que o atual regime de tributação abarca diretamente os lucros das controladas indiretas, que jamais poderiam pagar dividendos diretamente ao contribuinte brasileiro.

A própria Receita Federal do Brasil parece ter reconhecido a impossibilidade de qualificar-se o regime de TBU da Lei nº 12.973/14 como um dividendo ficto, ao concluir pela inaplicabilidade do art. 23(2) do Tratado Brasil-Argentina relativamente a este regime. Conforme o dispositivo referido:

(...)

De outro lado, assumida a aplicabilidade do art. "I", o atual regime de TBU deixa ainda mais clara a improcedência do argumento de que não se estaria a tributar o lucro da controlada estrangeira, mas somente o seu reflexo no patrimônio do contribuinte brasileiro. A adoção do lucro aferido consoante as normas contábeis do local de residência da sociedade estrangeira como base de cálculo da tributação brasileira deixa claro que não se trata da tributação de mero reflexo patrimonial. O principal fundamento adotado para sustentar essa conclusão, sob a égide da MP nº 2.158-35/01, consistente na adoção do MEP como base da tributação, não subsiste em relação ao regime da Lei nº 12.973/14, que adota base de cálculo diversa.

É dizer, sob o regime da Lei nº 12.973/14, sequer é possível sustentar que a base de cálculo do tributo seja apenas a repercussão do lucro da sociedade estrangeira no resultado da sociedade brasileira, uma vez que, conforme exposto, o tributo incide sobre o resultado apurado pela sociedade estrangeira conforme as normas locais de contabilidade e antes dos tributos, o que é muito diferente do reflexo dessa variação nas demonstrações contábeis da sociedade brasileira, conforme o MEP. Os lucros tributados no Brasil sob o regime da Lei nº 12.973/14 "não são refletidos contabilmente na controladora brasileira[...] [se] o contrário ocorrer, será acidental".

Desse modo, resta clara a eficácia de bloqueio do art. 7º dos tratados contra a bitributação firmados pelo Brasil em relação ao regime de tributação em bases universais da Lei nº 12.973/14. Este regime claramente visa à tributação dos lucros de entidade estrangeira, calculados conforme a contabilidade local do seu país de domicílio, ainda que escolha o contribuinte brasileiro como sujeito passivo (A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA DE SOCIEDADES NO EXTERIOR: Das origens ao Imposto Mínimo Global. Fórum: Belo Horizonte, 2023, p. 184/186)

Não divergem Isabel Garcia Calich e Ana Paula Sanders:

Além disso, vale destacar que o argumento que se utilizava para afastar a aplicação do art. 7423 da MP nº 2.158-35/01 pelo art. 7º (lucro das empresas)²⁴ dos acordos contra bitributação também se aplica para o art. 7725 da Lei nº 12.973/2014. Isto ocorre porque tanto na regra anterior quanto na regra atual o evento tributável corresponde a lucros auferidos por controladas no exterior, os quais de acordo com o mencionado art. 7º só podem ser tributados pelo país de residência das controladas a não ser que exista um estabelecimento permanente no país de residência da controladora. Não obstante a nova lei se referir à "parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalentes aos lucros por ela auferidos antes do imposto de renda" esta descrição continua equivalendo aos lucros auferidos no exterior por controladas.

Considerando este raciocínio, a decisão proferida no Recurso Especial nº 1.325.709 também seria aplicável no que se refere à aplicação de Tratados contra a bitributação, afastando, consequentemente, a Lei nº 12.973/2014²⁶. Isso porque a nossa atual sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior, apesar de pequenas particularidades, praticamente repetiu o disposto no já mencionado art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Assim, como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) restou

consolidada no sentido de que as disposições dos tratados internacionais tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, ainda que aquela previsão tenha sido considerada constitucional pelo STF, em razão do art. 9827 do CTN, observar-se-á o disposto nos acordos contra bitributação firmados pelo Brasil.

Com efeito, no caso de empresa controlada residente no exterior, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora brasileira, os lucros por ela auferidos, como disposição dos tratados celebrados, são lucros próprios da controlada estrangeira e, desse modo, devem ser tributados somente no país do seu domicílio, e não no Brasil. A sistemática adotada pela nossa legislação no sentido de adicionar tais lucros à empresa controladora brasileira acaba por ferir as próprias convenções assinadas pelo Brasil, bem como os Pactos Internacionais Tributários, em especial o Princípio da Boa-fé nas relações exteriores.

Especificamente sobre a aplicação do art. 7º e a legislação doméstica sobre lucros no exterior, seguimos grande parte da doutrina²⁸ que defende ser o escopo do art. 7º objetivo (os lucros das empresas), e não subjetivo (as empresas). O que de fato se pretende tributar não é a pessoa jurídica que auferiu determinado rendimento, mas sim, a renda por ela gerada. Assim, discordamos da interpretação adotada pela autoridade fiscal (Solução de Consulta Interna Cosit n. 18/2013) ao defender que o ônus do encargo para a empresa brasileira não seria objeto do art. 7º. Portanto, as sociedades estrangeira e nacional não devem estar sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior e, dessa forma, como a legislação brasileira adota como fato gerador os lucros auferidos no exterior, no nosso entendimento a aplicação do art. 7º bloqueia, consequentemente, o art. 77 da Lei n. 12.973/2014.

Neste ponto, recorda-se que a jurisprudência, ainda que com fundamentos distintos, é firme no sentido da supremacia das convenções e tratados tributários em relação à legislação interna ordinária.

Com efeito, os lucros auferidos por essas empresas estão sujeitos às regras previstas no art. 7º dos tratados, que preveem que a competência para a tributação dos lucros de uma pessoa jurídica é exclusiva do país de residência dessa pessoa jurídica.

Nesse sentido, entendo que a referida legislação viola o disposto no art. 7 dos tratados brasileiros para evitar a dupla tributação, especificamente no caso do tratado assinado com a Argentina:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

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

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

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

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

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

O dispositivo acima primeiramente atribui **competência exclusiva** ao país de residência da pessoa jurídica, no caso Argentina, para tributar os lucros auferidos por empresas lá situadas, disposição que exclui a competência do país de residência dos sócios ou acionistas, no caso o Brasil. Em um segundo momento, o dispositivo atribui **competência cumulativa** de ambos os Estados Contratantes, na hipótese em que *“a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.”*

A meu ver, tais fundamentos são suficientes **para dar provimento ao recurso no caso concreto.**

Consequentemente, as demais matérias decorrentes (a exemplo da aplicação da penalidade, inclusive no que diz respeito à concomitância) perdem objeto, de modo que deixo de me manifestar sobre as demais matérias controvertidas no recurso voluntário, em face do **provimento integral do mérito.**

No que tange ao **Recurso de Ofício**, conforme amplamente divulgado ao longo deste voto, ultrapassada a aplicação do tratado para evitar a dupla tributação, entendi que os cálculos e as questões de direito foram bem apreciados pela DRJ, razão pela qual entendo que a decisão deve ser mantida em sua integralidade em relação a questão de fundo por seus próprios fundamentos, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz**VOTO VENCEDOR**

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

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

2. Como bem pontuou o Relator, o *“cerne da questão é, portanto, saber se os tratados para evitar a dupla tributação impedem a aplicação das regras brasileiras de tributação, estabelecidas em bases universais pela Lei n. 12.973/2014”*.

3. Destacou ainda, com razão, que o *“conflito entre tratados e as regras de tributação em Bases Universais (TBU) é conhecida e bastante difundida, não havendo posicionamento definitivo sobre o tema”*. Todavia, inclinou-se na linha daqueles que *“entendem que as regras brasileiras aplicáveis às pessoas jurídicas não possuem caráter antielisivo e, portanto, não estariam excetuadas as previsões constantes em tratados”*.

4. Assentou ainda, dentre outros fundamentos, que:

Apesar da redação utilizada, não houve qualquer alteração na materialidade do fato econômico submetido à tributação pelo IRPJ e pela CSL no regime de tributação em bases universais instituído pela Lei n. 12973.

Nesse sentido, Alberto Xavier afirmou que *“A expressão utilizada na nova lei – ‘parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos’ – é um mero eufemismo que nada mais significa que o objeto da tributação continua a ser (como no passado) os lucros das sociedades estrangeiras.”* (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 448).

[...] apesar de a lei utilizar a expressão *“a parcela do ajuste do valor do investimento (...) equivalente aos lucros”*, o substrato econômico submetido à incidência do IRPJ e da CSL no Brasil continua sendo o lucro apurado pela sociedade controlada no exterior, ao contrário do que consignou a fiscalização ao tecer comentários sobre a legislação.

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

6. Denomina-se *transparência fiscal internacional* ou *norma CFC (Controlled Foreign Company)*, a legislação que imputa à sociedade residente investidora, antes de sua distribuição, os lucros auferidos por suas coligadas ou controladas no exterior, com vistas a evitar o diferimento do imposto (*tax deferral*) para o momento da distribuição⁴. “Esse regime, que vigora há décadas na legislação dos países industrializados, foi concebido para atingir situações de planejamento

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 127.

tributário internacional em que empresas residentes desviam para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação o lucro que naturalmente fluiria para o seu país de residência⁵”.

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

8. Como observa o Ministro Gilmar Mendes⁶, em razão da antecipação da tributação para um momento anterior ao da efetiva distribuição da renda para a empresa investidora fora acrescentado o §2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional, a fim de dispor que:

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

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

9. Continua o Ministro Gilmar Mendes:

Veja-se, contudo, que, ao fim e ao cabo, o que esse tipo de legislação faz é tributar a renda da empresa investidora brasileira, isto é, ela detalha como realizar a valoração de um investimento realizado no exterior por intermédio de uma empresa cujo controle ou influência significativa lhe pertence. Independentemente da existência de uma finalidade de coibir elisão fiscal, **fato é que se trata de uma norma doméstica que dispõe como uma renda há de ser atribuída ao residente de seu país, com base no princípio da universalidade.**

[...]

A esse respeito, inclusive, a atual legislação brasileira de tributação de lucros auferidos no exterior, **a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014**, apesar de possuir alguns dispositivos que a tornam, comparativamente à legislação anterior, menos ampla, expressamente **afirma que se trata de uma opção pela tributação em bases universais das pessoas jurídicas brasileiras.**

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

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

⁵ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 283.

⁶ Voto vista do Ministro Gilmar Mendes no RE 870214, de 04/10/2024.

12. Na visão de Marco Aurélio Greco⁷, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, não possui natureza antielisiva específica, trata-se de “regra de tributação de acréscimo patrimonial, auferido pela pessoa jurídica brasileira em razão de evento ocorrido no exterior, o que resulta de desdobramento do princípio da universalidade, alcançando-se no Brasil o acréscimo de patrimônio de empresa brasileira, auferido por meio de sua controlada e coligada no exterior”.

13. Posicionamento semelhante é compartilhado por André Martins Andrade⁸. Para este autor “a sistemática brasileira, por conseguinte, constitui-se em exemplo de legislação que levou às últimas consequências o princípio da universalidade, introduzindo a tributação dos lucros produzidos no exterior pelo investimento originário no País, sem conceder o diferimento que caracterizou a tributação em bases universais em outros sistemas legislativos, ressalvadas as normas antielisiva inerentes à legislação CFC”.

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

Decreto-lei nº 1.598, de 1977

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância **das leis comerciais e fiscais**.

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

[..]

XI - **o lucro líquido do exercício deverá ser apurado**, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, **com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. [RIR/99: arts. 251 e 274] (Grifo nosso)

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

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os **investimentos em coligadas ou em controladas** e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo **método da equivalência patrimonial**, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com

⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 395.

⁸ ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 204-205.

a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. (Grifo nosso)

16. De acordo com o método da equivalência patrimonial (MEP), *“as empresas reconhecem a parte que lhes cabe nos resultados gerados por suas investidas no momento em que tais resultados são gerados naquelas empresas, e não somente no momento em que são distribuídos na forma de dividendos, como ocorre no método de custo. Portanto, o método da equivalência patrimonial acompanha o fato econômico, que é a geração dos resultados e não a formalidade da distribuição de tal resultado”*⁹. (Grifo nosso)

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

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

18. Nessa mesma trilha, o **Ministro Alexandre de Moraes** abordou o tema nos autos do RE 870.214, em decisão de 04/10/2024:

Esta CORTE sedimentou o entendimento de que o Método da Equivalência Patrimonial deve ser aplicado para apurar o lucro auferido pelas empresas controladas. Nesse sentido, as considerações do Min.

⁹ GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovaldo dos. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 566.

NELSON JOBIM na ADI 2588/DF:

“Antes do exame dessas modificações, faz-se necessário uma rápida incursão na legislação das sociedades anônimas para precisar um método de contabilização por ela previsto.

A L. 6.404, em 1.976, introduziu o MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

O MEP procura expressar, nos balanços, os vínculos entre empresas de um mesmo GRUPO.

Consiste num método de avaliação dos chamados "investimentos relevantes" de uma EMPRESA - dita INVESTIDORA – em suas COLIGADAS e CONTROLADAS.

O art. 248 da L. das SAs. o disciplina.

[...]

Em síntese, o MEP consiste em determinar o valor do investimento pela aplicação, ao valor do patrimônio líquido da INVESTIDA, da porcentagem de participação da INVESTIDORA no capital social da mesma.

O MEP se aplica em todos os casos de CONTROLADAS”.

Ainda nessa trilha, veja-se trecho do voto do Min. DIAS TOFFOLI nos autos do RE 611.586/PR:

“Essa avaliação dos investimentos relevantes se dá pelo chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela coligada/controlada estrangeira é automaticamente registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira.

A eventual distribuição desses lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência. Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira.

Beneficia-se, desse modo, a empresa brasileira dessa renda, uma vez que há repercussão no mercado financeiro, na proporção do investimento realizado”.

Conclui-se, portanto, que a não utilização do Método da Equivalência Patrimonial importa privilégio anti-isonômico às empresas controladas, em violação direta às disposições constitucionais.

Evidenciado o caráter constitucional da controvérsia, cumpre agora analisar os argumentos do Relator, atinentes à prevalência dos acordos internacionais.

Sobre esta questão, manifesto adesão ao posicionamento apresentado pelo Eminentíssimo Min GILMAR MENDES.

Conforme delineado por S. Exa., é necessário registrar a relevância dos tratados internacionais tributários como instrumentos fundamentais para garantir a cooperação entre as nações e evitar a bitributação. Dessa forma, o Brasil tem o dever de honrar os acordos firmados, de modo a assegurar o cumprimento das

obrigações internacionais e respeitando os princípios da segurança jurídica e da boa-fé.

Contudo, conforme destacado pelo Ilustre Ministro, não há conflito entre a legislação brasileira, mais especificamente a tributação prevista no art. 74 da MP 2.158-35/2001, e os tratados internacionais. A norma brasileira reflete o acréscimo patrimonial da empresa controladora residente no Brasil, sem violar os limites dos tratados, os quais intentam evitar exclusivamente a dupla tributação jurídica, e não a tributação decorrente de distintas situações econômicas.

Além disso, conforme ressaltado, o sistema tributário brasileiro tem como base o princípio da universalidade, no qual o Brasil tem o direito de tributar as empresas ou pessoas residentes no país por todos os rendimentos auferidos, independentemente de qual lugar tais lucros sejam gerados. Dessa forma, a tributação imposta pelo Brasil está em conformidade com os parâmetros definidos pela OCDE, que não impede a tributação universal, desde que não haja sobreposição ilegal entre os sistemas tributários.

Conforme aponta o Ilustre Min GILMAR MENDES, a OCDE reconhece a validade das legislações CFC (Controlled Foreign Company) como mecanismos legítimos para proteger a base tributária nacional de cada país.

Dessa forma, demonstrada a harmonia entre as normas tributárias brasileiras e as diretrizes internacionais e a compatibilidade do art. 74 da MP 2.158-35 com o conceito de renda, acompanho o entendimento firmado pelo Eminente Ministro GILMAR MENDES no sentido de reconhecer a legitimidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros obtidos pela empresa controladora no Brasil, decorrentes dos resultados gerados por suas empresas controladas localizadas no exterior.

19. O Ministro **Nunes Marques** também acompanhou a divergência instaurada pelo Ministro Gilmar Mendes e abordou a questão nos autos do RE 870.214, nos seguintes termos:

Sobre a aplicabilidade dos tratados contra a dupla tributação, entendo relevante destacar a importância do respeito aos acordos internacionais firmados pelo Estado Brasileiro, sobretudo em temas relacionados ao comércio exterior e à tributação. As convenções internacionais têm por objetivo criar um ambiente de negócio mais favorável para investimentos e, consequentemente, representam importante mecanismo de promoção do desenvolvimento nacional.

Eventual desrespeito às regras acordadas pelos Estados contratantes pode ensejar, além da denúncia formal dos tratados, o nefasto cenário de insegurança das relações econômicas e internacionais, impactando na confiabilidade dos investidores estrangeiros no ordenamento jurídico pátrio.

Por outro lado, também se mostra indispensável um cuidado na invocação das normas dos tratados, de forma a privilegiar uma correta observância do seu escopo, sujeitos abrangidos e parâmetros firmados, evitando-se, assim, o seu uso indevido. Para além dos equívocos comuns de interpretação às normas internacionais, deve-se ter especial atenção a eventuais desvirtuamentos decorrentes de planejamentos tributários abusivos, inclusive, *treaty shopping*.

Considerando tais premissas, **adiro às considerações do Ministro Gilmar Mendes quanto à inaplicabilidade do Acordo contra Bitributação ao caso concreto.** De fato, a demanda ora apresentada não se mostra abrangida no bojo de incidência dos tratados. Explico.

[...]

A doutrina especializada enumera alguns elementos essenciais para a aplicação dos tratados sob a perspectiva da **dupla tributação jurídica**, sendo indispensável averiguar-se: (i) **pluralidade de jurisdições**; (ii) **identidade do sujeito passivo**; (iii) **identidade do elemento material do fato gerador**; (iv) **identidade do imposto**; e, (v) **identidade do período**.

Em suma, sob a perspectiva jurídica, observa-se a **dupla tributação quando presentes todos os elementos acima detalhados** (pessoal, material e temporal). Em tais situações, uma mesma pessoa jurídica é tributada por dois Estados contratantes em relação a determinada renda ou patrimônio num determinado período.

Por outro lado, a **dupla tributação econômica dispensa a identidade de todos os elementos, recai, em regra, sob pessoas jurídicas diversas**. Nesse caso, duas pessoas diferentes são tributadas em relação à mesma renda ou patrimônio. O elemento de tangenciamento, portanto, recai sob a renda e não no sujeito passivo.

Em recente publicação trazendo recomendações direcionadas aos formuladores de políticas públicas de natureza fiscal, a Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD), do qual o Brasil é Estado-membro, explicitou a diferenciação entre os dois fenômenos, destacando que **os tratados têm por escopo, tão somente, a proteção contra a dupla tributação jurídica**.

Veja-se:

Por exemplo, nos termos dos DTTs, dividendos pagos por uma empresa a um acionista estrangeiro podem ser tributados em ambos os Estados. Nessa situação, surge a **dupla tributação jurídica, pois os dividendos são tributados nas mãos da mesma pessoa** — o acionista — tanto no Estado da empresa distribuidora (por meio de retenção na fonte) quanto no Estado de residência do acionista estrangeiro, quando do recebimento.

A **dupla tributação econômica**, por sua vez, ocorre porque a empresa no Estado de origem já pagou imposto de renda sobre seus lucros. Esses lucros (já tributados) são então distribuídos como dividendos e tributados novamente. Nesse segundo caso, **a mesma renda é tributada em momentos diferentes nas mãos de pessoas diferentes. Os DTTs tratam apenas da primeira forma de dupla tributação**. (tradução livre, grifos acrescidos)

Sob a perspectiva da exação impugnada, entendo que inexistente situação ensejadora de aplicação dos tratados, sob o ângulo jurídico, ante a diversidade do elemento pessoal (i.e., pessoa jurídica tributada).

Nesse sentido, o Estado Brasileiro estabeleceu, por meio de sua legislação doméstica, a **tributação da pessoa jurídica controladora, em bases universais, de renda considerada própria, ainda que a fonte seja oriunda do exterior** (i.e., artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001). Mencionada previsão legal — cuja presunção de constitucionalidade foi declarada pelo Supremo — **não implica, por si só, qualquer violação a tratado ou dupla tributação jurídica, eis que dispõe, apenas, sobre a tributação em âmbito nacional da empresa controladora**.

No caso, observa-se, na realidade, uma preocupação com a dupla tributação econômica da renda, ante a diversidade de circunstâncias que poderiam resultar na cobrança de tributos para as empresas controladora e controladas (e.g., lucro, dividendos, salários etc.).

Não obstante reconhecer a legitimidade da preocupação e os potenciais impactos negativos do ponto de vista negocial, sobretudo nas complexas cadeias dos grupos econômicos, este não é o escopo dos tratados contra dupla tributação. Revela-se inviável antever – e ressaltar – toda a cadeia de potenciais tributações do ponto de vista econômico.

Nessa linha, a mitigação dos efeitos da dupla tributação econômica traduz um desafio de política fiscal que deve ser enfrentado pela legislação doméstica. Assim, o Estado deverá prever mecanismos de ajustes com intuito de combater eventuais circunstâncias que impactem negativamente suas empresas nacionais. Nessa linha, cita-se, a título ilustrativo, o art. 87 da Lei nº 12.973/14 e o art. 26 da Lei n. 9.249/95, os quais já estabelecem instrumentos de compensação, aptos a minimizar tal problemática, nos seguintes termos:

Lei nº 12.973/14

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

Lei n. 9.249/95

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

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Oportuno, ainda, destacar que a antecipação da tributação diretamente na empresa controladora traduz o escopo principal das regras de “empresas estrangeiras controladas” ou *controlled foreign companies* (CFC). Sobre a matéria, os comentários anexos à Convenção Modelo da OCDE legitimam a taxação antecipada da pessoa jurídica controladora, afastando, expressamente, a aplicação do art. 7, parágrafo 1, dos Tratados. Pela sua pertinência, transcreve-se o trecho correlacionado ao tema.

Comentários ao art. 7, parágrafo 1, da Convenção Modelo contra a Dupla Tributação da OCDE.

14. O objetivo do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros empresariais das empresas do outro Estado Contratante. Conforme confirmado pelo parágrafo 3 do Artigo 1, o parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes sob as regras estabelecidas em sua legislação doméstica sobre empresas estrangeiras controladas, mesmo que esse imposto aplicado a esses residentes possa ser calculado com base na parte dos lucros de uma empresa residente no outro Estado Contratante que seja atribuível à participação desses residentes nessa empresa. O imposto assim cobrado por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e, portanto, não pode ser considerado como tendo sido cobrado sobre tais lucros (grifos acrescidos, tradução livre).

Apesar de os comentários à Convenção Modelo da OCDE não serem vinculantes, eles são uma importante fonte de interpretação do sentido e alcance da própria convenção e, por consequência, orientam, suplementarmente, a aplicação de tratados contra dupla tributação por tribunais e autoridades de Estados Contratantes.

Tal prática, aliás, está em consonância com o art. 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados – que dispõe sobre os meios suplementares de interpretação de tratados internacionais – incorporado ao ordenamento pátrio por meio do Decreto n. 7.030/2009. Sendo assim, podem ser considerados como verdadeiros instrumentos de *soft law*, eis que traduzem as diretrizes majoritariamente aceitas pela comunidade internacional sobre a interpretação e aplicação dos tratados.

Por fim, pontuo que a sistemática do art. 74 da Medida Provisória 2158-35/2001, de fato, se diferencia de uma típica norma antielisiva, ante seu caráter abrangente de antidiferimento. Entretanto, a norma traduz uma opção política de modelo de gestão fiscal relacionado à tributação internacional pelo Estado brasileiro.

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

21. Afinal, conforme salienta Marciano Godoi¹⁰, “se é o próprio direito privado (Lei das Sociedades por Ações, art. 248) que em determinados casos *obriga* as sociedades investidoras a reconhecerem em seu patrimônio o *resultado positivo* decorrente de investimentos antes mesmo da distribuição dos lucros das sociedades investidas, o regime fiscal de imputação de lucros baseado na equivalência patrimonial não contraria a antiga regra (vigente desde do Decreto-lei 1.598, de 1977) de que o “lucro real” a ser tributado pelo imposto de renda é aquele que parte da apuração do *lucro líquido* do período apurado *com observância das leis comerciais*”.

22. Ademais, continua Godoi, “não é razoável pensar que o direito societário possa *impor* às sociedades (normas de ordem pública que é exceção no direito privado) refletir em seu

¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 287.

balanço um acréscimo patrimonial sobre o qual essas mesmas sociedades não tenham adquirido qualquer disponibilidade econômica ou jurídica”.

23. Conforme afirma André Martins de Andrade¹¹, “a equivalência patrimonial é um método de avaliação de ativos. Pois é pela avaliação de seus ativos e passivos que a sociedade apura a existência de lucro ou prejuízo em um determinado período de tempo. O lucro, a traduzir acréscimo patrimonial indicativo da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, nada mais é do que o resultado da variação ocorrida na avaliação de ativos e passivos no início de um dado período e no final do mesmo período”.

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

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (Grifo nosso)

25. Verifica-se, pois, que os lucros produzidos pela controlada ou coligada no exterior “geram acréscimo patrimonial na pessoa jurídica brasileira, passível, portanto, de tributação no Brasil em que pese a produção deste acréscimo patrimonial ter-se dado em território estrangeiro e independente de sua distribuição¹²”. Eis a essência da tributação em bases universais.

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

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Grifo nosso)

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

¹¹ ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 211.

¹² ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 203.

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

[...]

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º. (Grifo nosso)

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

29. Situação diversa ocorre no caso de investimento em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Antes da Lei nº 9.249/1995, em que vigorava o princípio da territorialidade, os resultados positivos de investimentos no exterior avaliados pelo MEP não estavam sujeitos à tributação no Brasil. Com o advento da referida Lei nº 9.249/1995 e, principalmente, pela alteração promovida pela MP nº 2.158-35/ 2001, que introduziu o princípio da universalidade de forma efetiva, os lucros auferidos no exterior por controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil devem ser “computados na apuração do lucro real” (art. 25, §§ 2º e 3º), mediante a técnica da adição.

30. Em síntese, a legislação anterior (Lei nº 9.532/1997) considerava o pagamento ou crédito dos lucros como momento da ocorrência do fato gerador (disponibilidade econômica e regime de caixa). O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, com vistas a atribuir efetividade ao princípio

da universalidade, atribuiu novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência do IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior, o que é permitido via lei ordinária/MP; com efeito, deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do fechamento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Tal sistemática foi mantida com a Lei nº 12.973/2014.

31. Nessa mesma trilha, Marco Aurélio Greco¹³ sustenta que a sistemática prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 “é plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro” e “não desborda o conceito constitucional de renda ou provento, sendo compatível com o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional”.

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

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

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

33. Na mesma linha, Marciano Godoi¹⁴ considera que, “após a LC 104, o art. 43 do CTN autoriza que o legislador ordinário promova a imputação à pessoa jurídica residente dos lucros auferidos por entidades estrangeiras investidas, nos casos em que o investimento deve ser, segundo o direito privado, avaliado segundo o método da equivalência patrimonial”.

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

¹³ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 394-395.

¹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União. (in) ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. 18º vol. São Paulo: Dialética, 2014, p. 286.

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

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

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

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

[...]

Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

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

39. Nesse mesmo sentido, segundo Marco Aurélio Greco¹⁵, “uma vez que o referido art. 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de um patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do artigo 7º das convenções internacionais tributárias assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. [...] mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção de dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do artigo 74, uma vez que [...] esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa estrangeira”.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André et all. Manual de direito tributário internacional. São Paulo: Dialética, 2012, p. 407-408.

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

Solução de Consulta Interna nº 18 Cosit, de 2013

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

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

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

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

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

34.1. **a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;** 34.2. **o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros;** e

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

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

43. Segundo Alberto Xavier¹⁶, “o procedimento de celebração dos tratados comporta três fases: a fase preparatória ou das negociações, a fase constitutiva ou da celebração e a fase

¹⁶ XAVIER, Alberto. Direito Tributário internacional do Brasil. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 105.

integrativa de eficácia, ou da promulgação”. Interessa-nos, neste ponto, a primeira fase, a preparatória ou das negociações. Segundo o autor:

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

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

No caso específico dos tratados para evitar a dupla tributação – como o acordo internacional em comento –, o Professor Klaus Vogel ensina, em clássico estudo, que constituem meio pelo qual os Estados partes se obrigam reciprocamente a não exigir, no todo ou em parte, tributos reservados ao outro Estado, criando verdadeira restrição ao direito tributário interno [...].

Assim, **tais acordos internacionais demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, mas de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a concluir instrumento que atinja os objetivos de cada Estado, com o menor custo possível para sua respectiva receita tributária**.

Essa complexa cooperação internacional é garantida essencialmente pelo *pacta sunt servanda*. (Grifo nosso)

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

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

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

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

lucro pela legislação brasileira, (ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 177).

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

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

Embora a concepção deste tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum destas regras, que agora são internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributável nacional, é que resultam em um Estado Contratante tributar os seus residentes sobre o rendimento atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. Algumas vezes foi argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de sociedades estrangeiras controladas entrava em conflito com essas disposições. **Uma vez que tal legislação faz com que o Estado tribute os seus próprios residentes, o n.º 3 do artigo 1.º confirma que não entra em conflito com as convenções fiscais.** A mesma conclusão deve ser alcançada n.º caso de convenções que não incluam uma disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 1.º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, a interpretação de que estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de empresas estrangeiras controladas não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5º do artigo 10. Também não se aplica quando estas disposições forem lidas em seu contexto. Assim, **embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de sociedades estrangeiras controladas não conflitava com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário.** É reconhecido que a legislação de sociedades estrangeiras controladas estruturada desta forma não é Plenário Virtual - minuta de voto - 04/10/2024 contrária às disposições da Convenção.” (realce atual) (OCDE, ‘2017 Update to the OECD Model Tax Convention’, Paris: OCDE, 2017, p. 53-54.)

Veja-se, portanto, que **a própria OCDE peremptoriamente afirma que o art. 7º do seu modelo de convenção não impede a aplicação de qualquer tipo de legislação de tributação de lucros no exterior porque, nessa situação, o que ocorre é uma tributação pelo estado de seus próprios residentes, com base no princípio da universalidade.** (Grifos do original)

48. Oportuno registrar ainda que os tratados para evitar dupla tributação se destinam a evitar a dupla tributação jurídica e não econômica. Segundo Sérgio André Rocha¹⁷:

[...] a identificação da dupla tributação jurídica é feita mediante a aplicação da **regra das quatro identidades**, de forma que somente se verificaria a ocorrência do fenômeno em se identificando que **países distintos**, no exercício de sua

¹⁷ ROCHA, Sergio André – Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 25-26.

soberania fiscal, estão a tributar o mesmo sujeito passivo, sobre um mesmo suposto fático, mediante a imposição de tributos com materialidades comparáveis e em relação a um mesmo período de tempo.

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

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

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

Cientes da imprecisão da expressão dupla tributação econômica, fato é que dúvidas não há de que os tratados contra dupla tributação se destinam a evitar a verdadeira dupla tributação da renda transnacional, conhecida internacionalmente como dupla tributação jurídica. Desde a sua introdução, o Modelo de Convenção da OCDE estatui que “[o]s principais objetivos do Modelo de Convenção da OCDE sobre a Tributação da Renda e do Capital são fornecer um meio de resolver, de forma uniforme, os problemas mais comuns que surgem no campo da dupla tributação jurídica internacional”.

[...]

Nesse sentido, é forçoso concluir que a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35 não resulta em dupla tributação jurídica, que é justamente o objeto de avença entre os Estados contratantes ao celebrar tratados tributários. Isso porque quem está sendo tributado é a empresa investidora brasileira, relativamente aos rendimentos auferidos por meio de um investimento no exterior. Ainda que essa mesma renda seja objeto de tributação pela jurisdição onde a entidade estrangeira encontra-se localizada, estar-se-ia diante de mera dupla tributação econômica, diante da diversidade de sujeitos. (Grifos do original)

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

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

1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo. (Grifo nosso)

52. Heleno Torres¹⁸ também observa que “o *Modelo* [OCDE] não possui a intenção de resolver o problema da “dupla tributação econômica” e que os Estados, caso desejem fazê-los, devem procurar mecanismos aptos através de negociações bilaterais, independentes da referida convenção”.

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

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

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

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

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

[...]

Enfim, atribuir ao artigo 7 o sentido de bloquear normas CFC, em específico o art. 74 da MP 2.158-35, como pretende o contribuinte, é deixar o Brasil, no pior dos mundos em termos de regulação da tributação das rendas em contexto

¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 406.

internacional. De um lado, o modelo OCDE é estruturado para centrar a tributação no critério da residência em detrimento da fonte e, desse modo, favorecer os países mais desenvolvidos exportadores de capital, que rigidamente defendem sua posição política na formulação desses tratados e na aplicação das suas legislações CFC, no cenário interno e internacional. De outro, nas situações não usuais em que o Brasil figura na posição de exportador de capital, busca-se afastar a sua jurisdição tributária por meio de uma “interpretação” deturpada dos tratados. [trecho do acórdão] (Acórdão nº 9101-006.885, de 02/04/2024; Redator designado Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

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

Conclusão

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

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**

Trata-se de declaração de voto para explicitar minha mudança de posicionamento em relação à multa isolada sobre estimativa no caso de concomitância.

Multa isolada sobre estimativa

2. Alega a recorrente impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada.

3. Conforme a autoridade fiscal, a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL em 2016 e 2017 sujeitou o contribuinte à multa isolada de 50%, prevista no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96. A adição dos lucros da controlada Natura Argentina aos resultados da Natura S/A alterou a base de cálculo, eliminou prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL e revelou pagamento a menor, o que motivou a lavratura dos autos de infração.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL, NO ANO-CALENDÁRIO 2016 E 2017.

[...]

A falta do pagamento de IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14, da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, in verbis:

A referida adição aos lucros realizada de ofício, ocorrida nos anos-calendário 2016 e 2017, devido à variação do investimento registrada no Brasil, em face da participação societária detida na controlada Natura Argentina, ocasionou eliminação dos saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL a compensar em períodos subsequentes, razão pela qual intima-se o contribuinte a retificar os livros fiscais correlatos.

A alteração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, no biênio 2016 e 2017, ocasionada pela já mencionada adição dos lucros auferidos pela controlada Natura Argentina aos resultados da Natura S/A, evidenciou o pagamento a menor das estimativas mensais dos aludidos tributos, cuja consequência foi a lavratura de autos de infração de multa isolada para coibir o ilícito.

Registre-se que o contribuinte já compensou, por meio de PERDCOMP, todo o saldo negativo de IRPJ e CSLL que alegava dispor, no período em epígrafe. Vejamos a legislação sobre o tema.

4. Pois bem. Os arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, estabelecem que o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá **apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

5. Feita a opção pelo lucro real anual, a pessoa jurídica assume o dever de recolher o tributo mensalmente por estimativa. O art. 35 da Lei nº 8.981/1995, contudo, faculta a suspensão ou redução desse pagamento, mas impõe uma condição indispensável: a demonstração, por meio de balanços ou balancetes mensais, de que o valor já pago excede o tributo devido ou de que apurou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa. Sem a elaboração desses demonstrativos, a suspensão do pagamento é ilegítima.

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Grifo nosso)

6. Para assegurar o recolhimento da estimativa mensal, a redação original da Lei nº 9.430/1996 instituiu a multa isolada. A norma estabelecia que, em caso de falta de pagamento, a penalidade incidiria sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição” não recolhida. Veja-se:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (Grifo nosso)

7. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

8. Em razão dessa identidade, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

9. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “valor do pagamento mensal” e não mais sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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:**

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

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

10. O acórdão **9101-001.261**, de 2011, um dos precedentes da Súmula CARF nº 105, registra este mesmo posicionamento ao reproduzir a tese do acórdão CSRF/01-05.838, de 2008. Confira-se:"

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar

posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal.

Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a **penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

11. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I).

12. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II). Nesse sentido, a Súmula Carf nº 78:

Súmula CARF nº 178: A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de **multa isolada por falta de recolhimento de estimativa** na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

13. Tal raciocínio está em consonância com a Súmula Carf nº 82, cujo teor assenta:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

14. Note-se que a vedação refere-se ao lançamento de ofício da estimativa não recolhida e não à multa isolada.

15. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

16. O exposto acima ratifica meu entendimento de que a multa isolada é devida nas hipóteses que especifica.

17. Contudo, em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, revejo meu posicionamento anterior externado pela primeira vez no Acórdão 1201-003.307, de 11/11/2019, e em acórdãos posteriores.

18. Até então, defendia a possibilidade de sua coexistência, por entender que ambas as penalidades possuíam suportes fáticos e legais diversos, o que afastaria a ocorrência de *bis in idem* ou a aplicação do princípio da consunção ou absorção.

19. Após aprofundar o estudo sobre a matéria, concluiu, com o devido respeito aos que mantêm entendimento diverso, que essa não é a melhor solução para a lide. A questão exige análise sob a ótica do princípio da consunção, ou absorção. Explico.

20. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente¹⁹.

21. Verifica-se, pois, que a consunção ocorre quando um crime-meio é condição necessária para a execução de um crime-fim. Nessa hipótese, a norma mais abrangente absorve a de menor alcance.

22. Vejamos aplicação desse racional no âmbito das penalidades tributárias.

23. Considere-se a hipótese em que o contribuinte, ao longo de um período de apuração e com base em interpretação razoável da legislação e da jurisprudência vigentes, escritura determinada despesa como dedutível. Em outro cenário, estrutura um planejamento tributário com fundamento em uma das interpretações possíveis para a norma.

24. Posteriormente, a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, glosa a referida despesa e/ou desconsidera o planejamento tributário por entendê-lo inoponível perante o Fisco. Como consequência, além da glosa, aplica a multa de ofício e a multa isolada sobre os valores devidos de IRPJ/CSLL.

25. A aplicação da multa de ofício sobre o débito principal é consequência lógica da glosa. A controvérsia reside em outra questão: ao ser penalizado com a multa de 75% sobre o valor glosado, deveria o contribuinte sofrer, adicionalmente, a imposição de uma multa isolada que, na essência, decorre da mesma infração, ainda que com suporte legal distinto?

26. A meu ver, nesse caso, a falta de recolhimento da estimativa não é uma conduta autônoma, mas um efeito direto e indissociável da interpretação que configurou a infração principal punida pela multa de ofício.

¹⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

27. É fundamental observar que a exigência da multa isolada, neste cenário, carece de autonomia. Sua hipótese de incidência somente se concretiza com a ocorrência de um ato anterior: a glosa da despesa pela autoridade fiscal, que já é penalizado com sanção mais gravosa. Com a glosa, o contribuinte sofre uma dupla sanção: a multa de ofício, que pune a dedução indevida, e a multa isolada, que pune a consequente falta de recolhimento da estimativa - obrigação esta que, sob a ótica original do contribuinte, era inexistente. Configura-se, assim, a punição do mesmo fato gerador em duplicidade, ainda que exista suporte legal distinto, reitero.

28. Configurada a dupla penalidade sobre o mesmo fato gerador, impõe-se a aplicação do princípio da consunção ou absorção. Neste cenário, a sanção mais gravosa – a multa de ofício – prevalece e absorve a penalidade decorrente da violação do dever de antecipar, o que resulta no afastamento da multa isolada.

29. Nesta trilha caminha a jurisprudência atual do Carf, conforme Acórdão 9101-007.278, de 23/01/2025, da lavra do do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes, decidido por maioria:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

30. Extraí-se do referido acórdão, o seguinte trecho:

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. **Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas.** Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação).

Dentro desse contexto, **como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

31. Como se vê, o posicionamento elencado neste voto alinha-se ao atual posicionamento da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

32. No mesmo sentido os acórdãos a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão 9101-007.277, de 23/01/2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. (Acórdão 9101-007.384, de 24/07/2025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (Acórdão 9101-007.385, de 24/07/2025)

33. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a Primeira e a Segunda Turma consolidaram o entendimento de que é incabível a cumulação da multa de ofício com a multa isolada. Conforme o princípio da consunção, a multa de ofício, por ser mais ampla, absorve a multa isolada

34. Em decisão recente, proferida no REsp 2.175.40/PB, em **10/09/2025**, o Superior Tribunal de Justiça negou provimento ao recurso e reafirmou seu entendimento. Destaca-se o seguinte trecho do julgado:

RECURSO ESPECIAL Nº 2175740 - PB (2024/0380733-5)

DECISÃO

O entendimento adotado no acórdão recorrido **está em conformidade com a jurisprudência desta Corte, que já reconheceu a impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007**, conforme demonstram os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. **CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.** MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Esta Corte adota o entendimento segundo o qual se revela incabível a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, porquanto esta é absorvida por aquela, conforme o Princípio da Consunção.

II - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. III -Agravo Interno improvido (AgInt no REsp n. 2.197.323/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 7/4/2025, **DJEN de 10/4/2025**).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. **MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.** ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996(REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). **EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.** PRECEDENTES.

RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO

[...]

4. O Tribunal de origem ao examinar a legalidade da concomitância das multas fiscais, concluiu que a exigência isolada da multa deve ser absorvida pela multa de ofício, não devendo prosperar a cumulação pretendida pelo órgão fazendário (fls. 391, e-STJ).

5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela **aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias**. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação).

Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

Precedentes no mesmo sentido.

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. A controvérsia, no Recurso Especial, consiste em saber se é possível a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

[...]

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

6. Agravo Interno não provido (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022.)

Isso posto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, **nego provimento ao recurso especial.**

35. Destaca-se também o REsp 1.496.354/PR, de 2015, em que o STJ assentou que no caso de exigência de multa isolada, a *"infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção"*.

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.

(REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe de 24/3/2015.)

36. Nos autos do RE 640.452 (Tema 487) em que o STF discutiu o caráter confiscatório da "multa isolada" por descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, no voto vista que compôs o voto médio, o Ministro Dias Toffoli, na linha do STJ, também adotou o princípio da consunção no sentido de que *"a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente"*, quando presente o adequado nexos entre elas. Veja-se:

5.1 Do princípio da consunção

No que diz respeito especificamente ao **princípio da consunção**, **adoto** (tal como o fez o Relator quanto a esse ponto) **a mesma compreensão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.496.354/PR**, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins. Pelo preceito em questão, por exemplo, **"a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente", quando presente o adequado nexos entre elas. Ou seja, segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente. O concurso entre infrações pode se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo.** No mesmo sentido: REsp nº 1.499.389/PB-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Destaco, a propósito, que o princípio da consunção vem sendo adotado, expressamente, em algumas legislações. Vai nessa direção, por exemplo, o art. 11, § 2º, da Lei nº 11.514/97 do Estado de Pernambuco²⁰.

37. Observo, contudo, que o posicionamento aqui defendido não se aplica à infração autônoma pela falta de recolhimento de estimativa. Se o contribuinte, obrigado a antecipar, deixa de fazê-lo, a multa isolada é plenamente devida, ainda que não se apure IRPJ/CSLL ao final do período. Nesse caso, por não haver cumulação com a multa de ofício, a sanção é cabível.

38. Por essas razões, modifiquei meu posicionamento e acompanhei o Relator na matéria.

Assinado Digitalmente

²⁰ Nota original do voto do Ministro Dias Toffoli: "Art. 11 (...) § 2º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa relativa à obrigação principal sempre que se tratar de cometimento de infração em que o descumprimento da obrigação acessória presuma o da obrigação principal."

ACÓRDÃO 1101-001.965 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17459.720033/2021-27

Efigênio de Freitas Júnior

DOCUMENTO VALIDADO