



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721201/2022-76
ACÓRDÃO	1201-007.266 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REPSOL SINOPEC BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2017, 31/12/2018

DEDUÇÃO. TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. LIMITE.

A limitação para o aproveitamento do tributo pago no exterior, como parcela dedutível do IRPJ e da CSLL, se faz tomando em conta os valores dos tributos devidos no Brasil. Assim, não se deve levar em conta o tributo efetivamente a pagar, isto é, após as deduções das antecipações – estimativas recolhidas e retenções na fonte sofridas – no cálculo dos limites legalmente dispostos para tal faculdade.

TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO DO IRPJ.

O aproveitamento do tributo pago no exterior é procedimento realizado no momento da apuração da tributação no Brasil, por meio de procedimento especial definido em lei, não sendo compatível com o procedimento de compensação de saldo negativo do IRPJ, via declaração de compensação (DCOMP).

MULTA REGULAMENTAR. ECF. OMISSÃO, INEXATIDÃO, INCORREÇÃO.

A controladora brasileira deve registrar, em subcontas da conta de investimento, as informações contábeis das controladas diretas ou indiretas de sua controlada direta no exterior, sobre as quais a controladora brasileira não detenha qualquer participação direta.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por maioria de votos, manter a exigência relativa às exclusões indevidas da base de cálculo ajustada da CSLL do imposto pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital

auferidos no exterior. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah que afastavam; e (b) por voto de qualidade, manter a exigência de multa regulamentar aplicada pelo descumprimento de obrigações acessórias. Vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah que afastavam. Foi designado como redator *Ad Hoc* do Acórdão o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho. Não votou a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral), em razão de estar substituindo o Conselheiro Relator original, José Eduardo Genero Serra, que proferiu seu voto na sessão de 23/07/2025. A Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 24 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente e Redator *Ad Hoc*

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antônio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

Nos termos do art. 58, inciso III, c/c o art. 110, § 12, ambos do RICARF, o Presidente em Exercício da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original, Conselheiro José Eduardo Genero Serra, não mais compõe o colegiado.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário, às fls. 3.733 e ss, cujo julgamento foi iniciado em 23/07/2025, no período matutino, no entanto, não finalizado naquela ocasião em razão de pedidos de vista dos Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah. A ata de julgamento respectiva assim registra o ato:

Ata Reunião de Julgamento Período 22/07/2025 a 24/07/2025: Decisão: Vista para os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah. O Conselheiro José Eduardo Genero Serra (Relator) votou por negar provimento ao

recurso voluntário. Na sequência, houve o pedido de vista. Não votaram os demais conselheiros.

O julgamento foi reiniciado em 27/08/2025, às quatorze horas, estando o colegiado com nova composição, contudo foi interrompido por pedido de vistas para o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, convertido obrigatoriamente em pedido de vista coletiva nos termos do § 1º, do art. 110, do RICARF. A ata de julgamento respectiva assim registra o ato:

Ata Reunião de Julgamento Período 26/08/2025 a 28/08/2025: *Decisão: Vistas para o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, convertida obrigatoriamente em pedido de vista coletiva nos termos do § 1º, do art. 110, do RICARF. O processo teve o julgamento iniciado na sessão do dia 23/07/2025 e foi interrompido por pedidos de vista dos Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah. O Conselheiro José Eduardo Genero Serra (Relator) proferiu seu voto por negar provimento ao recurso voluntário. Foi designado Redator Ad Hoc do acórdão o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho. Na sequência, houve o pedido de vista. Não votaram os demais conselheiros.*

Por ter sido designado redator *ad hoc*, em relação ao conteúdo já votado pelo relator originário, sirvo-me da minuta inserida, pelo Insigne relator originário, Conselheiro José Eduardo Genero Serra, no repositório eletrônico interno oficial do CARF, por ocasião da sessão de julgamento mencionada, para representar, com fidedignidade, o relatório do caso e o conteúdo do que já foi por ele decidido.

Relatório do Conselheiro José Eduardo Genero Serra

Trata, o presente processo, de lançamentos formulados contra a recorrente.

Por bem discorrer sobre os fatos ocorridos, até a data de sua prolação, sirvo-me do relatório da decisão recorrida, valendo a transcrição do seguinte:

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte em face dos autos de infração de:

a) **Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL** (a fls. 3388 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de **R\$ 15.495.527,52**, referente aos fatos geradores de 2017, 2018 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

“EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL INFRAÇÃO: LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

O contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo ajustada da CSLL lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, conforme relatório fiscal em anexo.”;

b) **Outras Multas Administradas pela RFB - MULDI** (a fls. 3397 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de **R\$ 10.000.000,00**, referente a fatos geradores de 2018 e 2019, sendo assim descrito o fato apurado:

“LUCRO REAL INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCORRETAS OU OMITIDAS

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei no 9.779/99, com informações inexatas, incorretas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme relatório fiscal em anexo.”.

Cientificada do lançamento em 12/12/2022 (ciência dada no auto de infração), a contribuinte apresentou a impugnação a fls. 3499 e segs., em 10/01/2023 (Termo a fls. 3498), na qual aduz as seguintes razões de defesa:

"III. AS PRELIMINARES

III.1 – NULIDADE DA AUTUAÇÃO – COBRANÇA EM DUPLICIDADE (BIS IN IDEM) DA CSLL EM RELAÇÃO AO ANO CALENDÁRIO DE 2017

Como mencionado acima, o presente Auto de Infração se divide em duas acusações, a primeira se refere à suposta dedução indevida do imposto pago no exterior dos valores de CSLL devidos nos anos de 2017 e 2018, e a segunda à suposta omissão de informações no preenchimento das ECF's AC 2017 e 2018.

Ocorre que, com relação à primeira acusação, há evidente cobrança em duplicidade. Isso, porque, **a acusação de dedução indevida do imposto pago no exterior do valor devido a título de CSLL no ano-calendário de 2017 já foi objeto do Auto de Infração consubstanciado nos autos do Processo Administrativo no 16682-721.527/2021-12 (DOC. 03)**, conforme verifica-se a seguir:

(...)

Portanto, não restam dúvidas que o presente Auto de Infração visa cobrar em duplicidade o mesmo valor de CSLL que já foi objeto do Auto de Infração consubstanciado nos autos do Processo Administrativo no 16682-721.527/2021-12, sob o mesmo fundamento, qual seja, **suposta inobservância dos limites de dedução** do imposto pago no exterior do valor de CSLL devido no ano-calendário 2017.

(...)

III.2 – NULIDADE DA AUTUAÇÃO – ERRO NO CÁLCULO/APURAÇÃO DA CSLL PELA AUTORIDADE LANÇADORA

Não bastasse o acima exposto, ainda que se entendesse que a Fiscalização estaria correta no que se refere ao mérito da primeira acusação, a verdade é que, **ao apurar os valores de CSLL supostamente devidos nos autos de**

2017 e 2018, a Fiscalização cometeu um erro grave, o que igualmente enseja o reconhecimento da nulidade da presente cobrança.

Conforme será demonstrado detalhadamente a seguir, com o advento da Lei n. 9.249/95, passaram a ser tributáveis no Brasil os rendimentos e ganhos de capital auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, ainda que decorrentes de fonte localizada no exterior. Nesse contexto, **a fim de evitar uma dupla tributação, os artigos 87 e 88 da Lei n. 12.973/14 previram que o imposto de renda pago no exterior seria utilizado para abater o IRPJ e CSLL devidos no Brasil.**

Em outras palavras, a pessoa jurídica situada no Brasil passou a poder deduzir o imposto pago no exterior do valor de IRPJ e CSLL devidos. E foi justamente o que fez a Impugnante nos anos de 2017 e 2018.

(...)

Ocorre que, ao apurar os valores de CSLL supostamente devidos como consequência da glosa desses créditos de imposto pago no exterior, a Fiscalização cometeu um grave erro. **Ao invés de cobrar a CSLL no valor correspondente ao valor de imposto pago no exterior que teria sido glosado - como feito, inclusive, no Auto de Infração lavrado no Processo Administrativo no 16682-721.527/2021-12 -, a Fiscalização aplicou a alíquota de 9% sobre esse valor glosado, chegando um valor de CSLL muito inferior.**

Em outras palavras, **ao invés de considerar que a dedução do imposto pago no exterior foi realizada diretamente contra o valor de CSLL efetivamente devido, a Fiscalização parece ter entendido que essa dedução teria sido realizada na base de cálculo da CSLL, o que não ocorreu.**

Como mencionado, a legislação é clara ao prever que o contribuinte tem o direito de deduzir o imposto pago no exterior do valor do IRPJ e CSLL devidos. E foi justamente como procedeu a Impugnante, como, inclusive, reconhecido pela própria Fiscalização ao longo do Termo de Verificação Fiscal:

(...)

IV. O DIREITO

IV. 1 – A PRIMEIRA INFRAÇÃO IMPUGNADA: SUPOSTA NÃO OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR

IV.1.1 – Do Direito da Impugnante à Dedução do Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital

(a) Breve Histórico da Legislação Aplicável

(...)

IV.1.2 – Da Validade do Procedimento pela Impugnante na Dedução do Imposto Pago no Exterior dos Débitos de IRPJ e CSLL

(a) Da Validade do Valor de Imposto Pago no Exterior em Reais e do Limite de Dedução Apurados pela Impugnante

(...)

Desta forma, a presente autuação trata tão somente do procedimento adotado pela Impugnante na dedução desses valores de imposto pago no exterior, cujo montante, como mencionado, já foi validado.

(b) Da Validade do Procedimento Adotado pela Impugnante na Dedução do Imposto Pago no Exterior dos Débitos de IRPJ e CSLL

A respeito da dedução do imposto pago no exterior, prevê o §8º do art. 30 da IN RFB no 1.520/14 que o valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda, inclusive adicional, e CSLL, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real, e os §9º, 10 e 11 do mesmo artigo preveem as regras para o cálculo do valor passível de dedução, conforme abaixo:

(...)

Isso significa que o valor passível de dedução será equivalente ao valor do imposto efetivamente pago no exterior, exceto se o valor de imposto pago no exterior for superior à diferença entre os valores de IRPJ e CSLL apurados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos lucros auferidos e dividendos distribuídos pela controlada no exterior, hipótese na qual este será o limite, conforme exemplo abaixo:

(...)

Além disso, preveem o art. 87, §8º da Lei n. 12.973/14 e o art. 30, §13 da IN RFB 1.520/14 que o imposto pago no exterior apenas poderá ser deduzido do débito de CSLL caso, após a dedução do débito de IRPJ, verifique-se a existência de saldo remanescente, *in verbis*:

(...)

Assim, por força do previsto nos artigos acima mencionados, primeiro é realizado o cálculo do limite passível de dedução do débito de IRPJ, para posteriormente passar-se à dedução do débito de CSLL. E foi justamente o que fez a Impugnante nos anos de 2017 e 2018:

(...)

Contudo, ao analisar o procedimento adotado pela Impugnante, não obstante tenha concordado com valor dos limites de compensação apurados, a Fiscalização entendeu equivocadamente que o valor de

imposto pago no exterior deveria ter sido compensado até o seu limite legal com o débito de IRPJ devido em ambos os anos, de modo que *[sic]*

E, com base nesse racional equivocado, a Fiscalização concluiu que apenas o saldo remanescente, equivalente à diferença entre o valor total de imposto pago no exterior e o limite legal de compensação com o IRPJ, poderia ser deduzido do valor de CSLL devido, conforme verifica-se abaixo:

(...)

No entanto, como a Impugnante não adotou o referido procedimento, mas deduziu o imposto pago no exterior apenas até o limite dos valores de IRPJ a recolher apurados, deduzindo, em seguida, o saldo remanescente com os débitos de CSLL, a Fiscalização concluiu por glosar os valores que considerou deduzidos em excesso dos débitos de CSLL.

Como consequência, a Fiscalização glosou parcialmente o valor de imposto pago no exterior deduzido do débito de CSLL no ano de 2017, e integralmente o valor de imposto pago no exterior deduzido do débito de CSLL no ano de 2018, o que gerou supostos saldos devedores de CSLL nesses dois anos, conforme abaixo:

(...)

Ocorre que, ao contrário do que entendeu a Fiscalização, a Impugnante não desconsiderou os limites máximos de imposto pago no exterior passíveis de dedução. Como demonstrado, a Impugnante verificou que os limites máximos passíveis de dedução eram de R\$ 168.182.024,60 (cento e sessenta e oito milhões cento e oitenta e dois mil vinte e quatro reais e sessenta centavos) no ano de 2017, e R\$ 182.772.479,71 (cento e oitenta e dois milhões, setecentos e setenta e sete mil, quatrocentos e setenta e nove reais e setenta e um centavos) em 2018.

Contudo, a Impugnante não pôde, na prática, deduzir o limite máximo integralmente dos débitos de IRPJ devidos nos respectivos anos.

Isso porque, ao final do ano-calendário de 2017, em razão dos recolhimentos realizados antecipadamente por estimativa mensal, e retenção na fonte, a Impugnante apurou saldo de IRPJ a recolher no valor de R\$ 119.839.085,44 (cento e dezenove milhões oitocentos e trinta e nove mil oitenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos).

E, uma vez que o saldo de IRPJ a recolher apurado pela Impugnante foi inferior ao valor máximo de imposto pago no exterior passível de dedução, não foi possível deduzi-lo em seu valor integral.

Desta forma, a Impugnante deduziu o valor máximo possível na prática, qual seja, R\$ 119.839.085,44 (cento e dezenove milhões oitocentos e trinta e nove mil oitenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos) do débito de IRPJ - DOC. 04, restando R\$ 60.004.412,08 (sessenta milhões quatro mil

quatrocentos e doze reais e oito centavos) que foram deduzidos do débito de CSLL, conforme autorizam os art. 87, §8º da Lei no 12.973/14 e o art. 30, §13 da IN RFB 1.520/145.

Igualmente, ao final do ano-calendário de 2018, em razão dos recolhimentos realizados antecipadamente por estimativa mensal, e retenção na fonte, a Impugnante apurou saldo de IRPJ a recolher no valor de R\$ 115.318.272,19 (cento e quinze milhões, trezentos e dezoito mil, duzentos e setenta e dois reais, e dezenove centavos).

E, como, mais uma vez, o saldo de IRPJ a recolher apurado pela Impugnante foi inferior ao limite máximo de imposto pago no exterior passível de dedução, não possível deduzi-lo integralmente do débito de IRPJ, motivo pelo qual deduziu o valor máximo possível na prática, qual seja, R\$ 115.318.272,19 (cento e quinze milhões, trezentos e dezoito mil, duzentos e setenta e dois reais, e dezenove centavos) - DOC. 05, restando R\$ 43.113.717,04 (quarenta e três milhões, cento e treze mil, setecentos e dezessete reais e quatro centavos) que foram deduzidos do débito de CSLL, conforme autorizam dispositivos legais acima mencionais.

(...)

IV.1.3 – Ausência de Recolhimento a Menor

Outrossim, **ainda que se entenda que o imposto pago no exterior deveria ter sido deduzido até o limite máximo legal dos débitos de IRPJ** apurados em 2017 e 2018, o que se admite apenas a título argumentativo, fato é que **não houve qualquer recolhimento de tributo a menor.**

Isso porque, caso o imposto pago no exterior tivesse sido deduzido dos débitos de IRPJ até o limite máximo legal, a diferença de R\$ 42.122.756,82 (quarenta e dois milhões, cento e vinte e dois mil, setecentos e cinquenta e seis reais e oitenta e dois centavos) deduzida do débito de CSLL no ano de 2017 e a de R\$ 43.113.717,04 (quarenta e três milhões, cento e treze mil, setecentos e dezessete reais e quatro centavos) deduzida em 2018, teria gerado saldos negativos de IRPJ em iguais valores.

(...)

E, os referidos saldos negativos, por sua vez, poderiam ter sido utilizados pela Impugnante para quitar outros tributos administrados pela Receita Federal, conforme autorizam os art. 27 e 64 da IN RFB 2.055/2021, incluindo-se os débitos de CSLL.

Nesse caso, poder-se-ia, no máximo alegar, que o valor imediatamente aproveitado pela Impugnante para quitar o débito de CSLL apurado no ano-calendário de 2017, deveria ter sido aproveitado posteriormente por meio de compensação, de forma que haveria tão somente uma divergência no período de aproveitamento deste crédito, mas jamais o recolhimento de

tributo a menor, **hipótese na qual seriam devidos apenas multa e juros de mora.**

A esse respeito, a Impugnante destaca que, **para o ano de 2018, a multa e os juros sequer poderiam ter sido aplicados sobre o valor total em cobrança.** Isso porque, como mencionado, seguindo o racional da Fiscalização, em 2017, a Impugnante teria apurado saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 42.122.756,82 (quarenta e dois milhões, cento e vinte e dois mil, setecentos e cinquenta e seis reais e oitenta e dois centavos), que poderia ter sido utilizado para quitar o suposto débito de CSLL referente ao ano de 2018, restando uma diferença de apenas R\$ 990.960,22 (novecentos e noventa mil, novecentos e sessenta reais e vinte e dois centavos).

(...)

IV. 2 – A SEGUNDA INFRAÇÃO IMPUGNADA: SUPOSTO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. OMISSÕES DE INFORMAÇÕES NAS ECF'S DE 2017 E 2018.

De início, cumpre destacar que a **Fiscalização realizou as seguintes constatações** em seu Termo de Verificação Fiscal:

(1) A Impugnante (Repsol Sinopec Brasil S.A.), participa de consórcios para exploração de petróleo e gás, em conjunto com Petróleo Brasileiro S.A. (“PETROBRAS”), Shell Brasil Petróleo Ltda. (“SHELL”), e Total Energies EP do Brasil Ltda. (“TOTAL”);

(2) A Repsol Sinopec Brasil B.V., empresa estrangeira controlada pela Impugnante, possui participação em empresas localizadas no exterior, quais sejam: GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA OIL & GAS B.V.;

(3) A PETROBRAS, SHELL, e TOTAL, empresas brasileiras, possuem participação em empresas no exterior, quais sejam: PETROBRAS NETHERLANDS B.V., BG GAS NETHERLANDS HOLDINGS B.V., e TOTAL BRASIL SERVICES B.V.;

(4) As controladas no exterior da PETROBRAS, SHELL e TOTAL, por sua vez, também possuem participação nas empresas estrangeiras GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA OIL & GAS B.V.;

(5) O seguinte quadro elucidativo foi apresentado pela Fiscalização, às fls. 3.470:

(...)

Ocorre que, **ao contrário do que afirma a Fiscalização, a Impugnante não possui participação nas empresas GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA OIL & GAS B.V., mas sim a Repsol Sinopec Brasil B.V.**

Tampouco a PETROBRAS, SHELL e TOTAL, que participam de consórcios com a Impugnante, possuem participação nestas empresas localizadas no exterior. Como visto, empresas controladas dessas companhias, localizadas em outra jurisdição, cada uma com personalidade jurídica própria, é que são acionistas dessas empresas estrangeiras.

Ou seja, ao afirmar que a Impugnante, PETROBRAS, SHELL e TOTAL possuíam participação equivalente a mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante das empresas GUARÁ BV e AGRI DEVELOPMENT BV e LAPA BV, a Fiscalização acabou por promover, por via transversa, a desconsideração da personalidade jurídica das empresas controladas no exterior.

De fato, apesar de não ousar proceder à efetiva desconsideração destas companhias de forma expressa, a Fiscalização simplesmente ignorou a existência jurídica destas, sem uma única palavra ou fundamento, em completa violação à individualidade e autonomia patrimonial das pessoas jurídicas.

E a razão pela qual a autoridade lançadora não ousou proceder à desconsideração expressa no presente lançamento é que não se verificam quaisquer dos pressupostos para tanto (previstos no artigo 50 do Código Civil), não sendo possível alegar-se desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

E, sendo assim, pelos fundamentos que serão a seguir aduzidos, essa parcela da autuação deverá ser da mesma forma cancelada.

IV.2.1 - Conceitos Introdutórios

(...)

Por sua vez, no direito interno, a Lei no 12.973/2014, que passou a tratar sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior, vinculou-se ao conceito jurídico de controle previsto no direito societário, que embora abra certa margem para a investigação da realidade dos fatos, não possui a mesma amplitude do conceito proposto pela OCDE.

Com efeito, no direito societário brasileiro, o conceito de sociedade controlada está previsto no artigo 243, §2º, da Lei no 6.404/7610, segundo o qual a sociedade controlada é a pessoa jurídica na qual a sociedade controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Ademais, o direito nacional abre certa margem para investigação fática na medida em que o artigo 116, “b”11, da Lei no 6.404/76 prevê que o

acionista controlador deve usar efetivamente o seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Porém, fato é que o direito societário brasileiro não possui a mesma amplitude da Ação 3 do Projeto BEPS, pois não encontra amparo na legislação nacional o conceito de “controle externo”.

Nesse sentido leciona Nelson Eizirik¹²: “O ‘controle externo’, exercido mediante situações fáticas ou vínculos contratuais não previstos na Lei das S.A., não se caracteriza como controle acionário. Assim, da sua configuração não decorre qualquer consequência na esfera do direito societário (...)”.

É bem verdade que o artigo 83 da Lei no 12.973/2014, aplicado pela Fiscalização, contém regra antifragmentação do poder de controle baseada no vínculo existente entre investidores, que se aproxima das regras propostas pela OCDE para o controle exercido de forma conjunta por acionistas minoritários que sejam considerados partes relacionadas.

Este é o contexto que envolve a norma aplicada pela Fiscalização, **de toda forma que a leitura do referido dispositivo não deve nunca perder de vista o seu objetivo, levando sempre em conta o fato de que as regras CFC existem para evitar o planejamento tributário internacional abusivo, e não devem ser indevidamente alargadas para viabilizar a cobrança de multas pela inobservância de supostas obrigações acessórias quando não verificada possibilidade de erosão das bases tributárias.**

IV.2.2 - A inaplicabilidade do artigo 83, parágrafo único, inciso IV, da Lei no 12.973/2014

Lembrando, para fundamentar a equiparação da Impugnante à condição e controladora das empresas no exterior GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA B.V., a Fiscalização aplicou o art. 83, parágrafo único, IV, da Lei n. 12.973/14, e se baseou nas seguintes premissas:

- (1) A Impugnante deteria participação nas referidas empresas no exterior (GUARÁ BV e AGRI DEVELOPMENT BV e LAPA BV);
- (2) A Petrobras, Shell e Total, todas domiciliadas no Brasil, consideradas vinculadas à Impugnante por estarem associadas sob a forma de consórcio, também deteriam participação nas referidas empresas localizadas no exterior;
- (3) A soma das participações de todas as empresas consideradas vinculadas superaria 50% do capital votante das coligadas no exterior;

Ocorre que, as referidas premissas não se sustentam, de forma que não é possível a aplicação do referido dispositivo normativo ao caso concreto. É o que a Impugnante passa a demonstrar.

(a) Ausência de participação direta pela Impugnante nas empresas GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA B.V. Inicialmente, cumpre frisar que

a Impugnante não detém participação nas empresas GUARÁ BV e AGRI DEVELOPMENT BV e LAPA BV.

Como se verifica dos organogramas abaixo, apresentados à Fiscalização às fls. 3.183, é a **Repsol Sinopec Brasil B.V. que possui 25% de participação na Guará B.V., 10% de participação na AGRI B.V., e 25% na LAPA B.V.:**

(...)

E, embora a Impugnante possua 100% de participação na Repsol Sinopec Brasil B.V., fato é que são empresas distintas, localizadas em países diferentes, cada uma com seu board, e, que, portanto, possuem personalidades jurídicas próprias que devem ser preservadas na forma da legislação.

Ocorre que, apesar de a Impugnante claramente não possuir participação direta nas referidas empresas localizadas no exterior, ainda assim, a Fiscalização desconsidera tal realidade ao afirmar de forma equivocada que: “verificou-se que o Contribuinte detém participação em coligadas no exterior (GUARÁ BV e AGRI DEVELOPMENT BV e LAPA BV)”.

E, sendo assim, o Auto de Infração acaba por contrariar a norma que aplicou (art. 83 da Lei 12.973/14), que expressamente prevê que “equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior”.

A simples leitura do dispositivo indica que a sua aplicação pressupõe a participação direta da pessoa jurídica domiciliada no Brasil nas coligadas no exterior, o que, como visto, não ocorre no presente caso.

A verdade é que **não é possível interpretar o aludido dispositivo de modo a alcançar também participações indiretas para fins de equiparação do contribuinte à condição de controlador.**

Isso porque, conforme antecipado no capítulo anterior, é preciso lembrar que **o art. 83 da Lei 12.973/14 tem como função excepcionar a regra geral, prevista no art. 243, §2º, da Lei 6.404/76, de que o controle se caracteriza pela posse de direitos de sócio que garantam o poder de efetivamente dirigir a sociedade controlada.**

Logo, tratando-se de norma de exceção, que equipara determinados contribuintes à condição de controladores, é evidente que o referido dispositivo deve ser lido de forma restritiva, para ser aplicado apenas quando verificadas as situações fáticas exatamente descritas na norma.

A interpretação alargada promovida pela Fiscalização tem como consequência a criação de nova hipótese, sem previsão legal, o que não pode ser aceito.

Até mesmo porque, **aceitar via interpretativa alargada do referido dispositivo significaria aceitar a possibilidade de “controle externo”, entendido como aquele oriundo de relações fáticas ou contratuais não previstas na Lei das S.A. (Lei 6.404/76), o que, como também já mencionado, não é aceito pela legislação ou pela doutrina societária brasileira. Da mesma forma, a Lei das S.A. não prevê a figura da coligada indireta, para fins da legislação societária as empresas são coligadas somente por participações diretas.**

Por fim, mas não menos importante, fato é que **quando o legislador ordinário quis fazer referência a participações diretas e indiretas na Lei n. 12.973/2014, ele o fez expressamente.**

(...)

(b) As empresas brasileiras que atuam em consórcio com a Impugnante igualmente não possuem participação na GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA B.V.

Da mesma forma, a segunda premissa adotada pela Fiscalização também não se sustenta, pois a Petróleo Brasileiro S.A., Shell Brasil Petróleo Ltda., e Total Energies EP do Brasil Ltda., que atuam em consórcios com a Impugnante para exploração de petróleo e gás no Brasil, igualmente não possuem participação na GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA B.V.

Todas estas pessoas jurídicas possuem participação em outras empresas (PETROBRAS NETHERLANDS B.V., BG GAS NETHERLANDS HOLDINGS B.V., e TOTAL BRASIL SERVICES B.V), que, por sua vez, são as acionistas das referidas empresas localizadas no exterior.

Nesse sentido, destaque-se que **o art. 83, caput, da Lei 12.973/14 condiciona a sua aplicação ao fato de serem as empresas vinculadas (participantes dos consórcios) as mesmas a deterem participação nas coligadas no exterior.**

Isso porque, o dispositivo delimita sua hipótese de cabimento a situação na qual a empresa que se busca equiparar à controladora, em conjunto com as empresas “consideradas vinculadas”, “possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior”.

Logo, mais uma vez a Fiscalização extrapolou o comando do referido normativo.

Ora, os consórcios dos quais a Impugnante faz parte são formados exclusivamente por empresas brasileiras, e nenhuma destas possui participação nas empresas GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA

B.V., que somente possuem em seu quadro societário empresas estrangeiras.

Em outras palavras, **os consórcios são formados por empresas brasileiras e as detentoras das participações das coligadas no exterior são empresas estrangeiras, que não são consideradas vinculadas à Impugnante nos termos do art. 83 da Lei 12.973/14.**

Nesse sentido, a aplicação do dispositivo em questão somente seria possível se os consórcios fossem formados pelas empresas estrangeiras, que efetivamente possuem participação na GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA B.V. Não sendo este o caso, por mais estas razões, a Impugnação deve ser integralmente provida.

(c) A indevida descon sideração da personalidade jurídica realizada pela Fiscalização – Ausência de comprovação de hipótese de cabimento ou obediência ao rito previsto em lei

Nos capítulos anteriores demonstrou-se que a autuação se pautou nas equivocadas premissas de que a Impugnante, assim como a PETROBRAS, SHELL e TOTAL, deteriam participação nas empresas estrangeiras GUARÁ BV e AGRI DEVELOPMENT BV e LAPA BV, e, além disso, que possuiriam em conjunto mais do que 50% do capital votante daquelas.

Como visto, a Impugnante e as demais empresas domiciliadas no Brasil não possuem participação direta nas referidas empresas estrangeiras.

Sendo assim, **ao simplesmente considerar que haveria participação direta (o que não condiz com a realidade), a Fiscalização descon siderou de forma indevida a personalidade jurídica de todas as empresas controladas no exterior, essas sim, que detém participação nas coligadas GUARÁ BV e AGRI DEVELOPMENT BV e LAPA BV, de modo a forjar o argumento de que seria aplicável o art. 83, parágrafo único, inciso IV, da Lei 12.973/14, e, assim, cobrar multa pela suposta inobservância de determinadas obrigações acessórias.**

Ora, é certo que a Fiscalização ignorou a existência jurídica controladas estrangeiras, sem, porém, proceder de forma expressa com a descon sideração da personalidade jurídica, pois não estão configurados os pressupostos necessários para tanto.

Portanto, não pode ser mantida a autuação, já que a Impugnante deve responder apenas por sua própria operação, em razão da autonomia e independência de sua personalidade jurídica.

Com efeito, para alcançar as ilegítimas conclusões da Fiscalização, seria preciso aplicar de forma explícita a teoria da descon sideração da personalidade jurídica, com a comprovação de uso ilegítimo dessas

sociedades no exterior, mediante abuso de direito ou fraude, o que não é o caso, e que tampouco foi demonstrado.

Nesse sentido, a possibilidade de desconconsideração da personalidade jurídica está prevista no artigo 50 do Código Civil, e está limitada a comprovação de “abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial”.

Por se tratar de uma hipótese excepcional, o Novo Código de Processo Civil, prevê, inclusive, a aplicação de um rito próprio para a instauração de um incidente processual com tal finalidade, nos termos dos artigos 133 a 137.

No caso concreto, todavia, a Fiscalização não observou nenhum requisito, e nem mesmo demonstrou a ocorrência no caso concreto de abuso ou fraude. Essa conduta é coibida pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), como se vê:

(...)

Igualmente, esse entendimento também encontra guarida na jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, como se vê dos exemplos abaixo colacionados:

(...)

Ou seja, como se verifica dos julgados acima, **a desconconsideração da personalidade jurídica é de aplicação excepcional, sendo necessária a observância dos requisitos da lei, com a devida comprovação de abuso perpetrado pelo contribuinte. A regra geral é, portanto, de preservação da autonomia da personalidade jurídica.**

A Advocacia-Geral da União (“AGU”) produziu o Parecer AGU no GMF – 0416 (DOC. 06), de 17 de julho de 2017, a pedido do Ministério de Minas e Energia, para sanar dúvida sobre a possibilidade de requisição pela ANP de documentos relativos a empresas integrantes do grupo econômico de consorciada em fiscalização que envolvia o cálculo de royalties e de participações especiais.

O entendimento da AGU foi no sentido de que “a obrigação de fornecer informações (...) não transcende as atividades por ele desempenhadas, alcançando outras pessoas jurídicas, ainda que pertencentes ao mesmo grupo societário”.

Ora, se a AGU sequer permite o requerimento de determinadas informações sobre empresas estrangeiras, ainda que pertencentes ao mesmo grupo econômico, em virtude da preservação da autonomia das pessoas jurídicas, quiçá a completa desconconsideração da personalidade jurídica das pessoas jurídicas no exterior para que participações indiretas sejam tratadas como diretas.

(...)

Fato é que o referido Parecer reforça o largamente exposto na presente Defesa, que a indevida desconsideração da personalidade jurídica realizada pela Fiscalização não pode ser mantida, eis que ausente quaisquer justificativa para tanto.

E, assim, **tendo em vista que o Auto de Infração impugnado pressupõe a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, ainda que de forma disfarçada, o que só é possível nos casos de comprovado abuso elencados no art. 50 do Código Civil, é evidente o desacerto do procedimento adotado.**

(...) (Grifos do original suprimidos. Grifei)

Em sessão de julgamento realizada em 08 de novembro de 2023, a 9ª Turma de julgamento da DRJ01 deu procedência parcial à impugnação, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018

LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. NULO.

Verificado que a matéria tributária está contida em lançamento anterior, nos autos do PAF n. 16682-721.527/2021-12, deve ser declarado nulo o lançamento da CSLL referente ao ano-calendário 2017.

COMPENSAÇÃO. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. LIMITE.

O art. 87 da Lei n. 12.973/14 criou expressamente uma limitação à compensação da CSLL ao dispor que, seria dedutível da CSLL, o saldo do tributo pago no exterior que excedesse o valor passível de dedução do valor do IRPJ, ou seja, não o valor que excedesse o imposto pago no exterior efetivamente compensado com o IRPJ devido.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2018, 2019

MULTA REGULAMENTAR. ECF. OMISSÃO, INEXATIDÃO, INCORREÇÃO.

De acordo com o art. 76 da Lei n. 12.973/14, para fins do art. 83, a controladora brasileira deve registrar, em subcontas da conta de investimento, as informações contábeis das controladas diretas ou indiretas de sua controlada direta no exterior, sobre as quais a controladora brasileira não detenha qualquer participação direta. (grifei)

Cientificado em 21/11/2023 (fls. 3.729), o interessado interpôs, no dia 18 do mês seguinte, o recurso voluntário de fls. 3.733 e ss. Reprisou as razões impugnatórias de mérito e argumentou, em síntese, que:

(i) ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido, **não há qualquer previsão expressa no §8º do art. 87 da Lei n. 12.973/14 que indique que o termo “passível de dedução” se referiria ao limite máximo legal e não ao limite**

máximo passível de dedução na prática. Até porque, neste caso, entender que o termo “passível de dedução” equivaleria ao valor máximo legal compensável, como fez a D. Fiscalização e o v. acórdão recorrido, implicaria na violação do objetivo precípua da norma, pois impediria o aproveitamento integral do crédito de IR pago no exterior a que a Recorrente tem direito, o que, por sua vez, levaria à bitributação da renda;

(ii) **ainda que se entendesse que o valor de IR pago no exterior deveria ter sido integralmente deduzido do débito de IRPJ**, o que se admite apenas a título argumentativo, **a verdade é não houve recolhimento a menor**; e

(iii) **as empresas GUARÁ B.V., AGRI DEVELOPMENT B.V. e LAPA OIL & GAS B.V. não são controladas indiretas da Recorrente, mas meras coligadas, motivo pelo qual a Recorrente não é obrigada a informar seus dados na ECF.** (grifei)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Redator *Ad Hoc*:

Como redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro José Eduardo Genero Serra, no diretório oficial do CARF, reproduzida a seguir, cujos apresentação e posicionamento guardam aquiescência e convergência com o pensamento deste Conselheiro Redator *ad hoc*:

Voto do Conselheiro José Eduardo Genero Serra

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Logo, dele conheço.

Epiloga-se o caso em pretensão fiscal, resistida pela recorrente, de lançamento de ofício, ante a constatação, em tese, de descumprimento de obrigações tributárias principal e acessória.

Quanto à obrigação principal, nos termos da fala acusatória, “o Contribuinte descumpriu a legislação de tributação de lucros auferidos no exterior, nos anos-calendário de 2017 e 2018, ao deixar de observar os limites de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior pela sua controlada REPSOL SINOPEC BRASIL B.V. – RSB BV (domiciliada na Holanda), (...) uma vez que utilizou para dedução, na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma

parcela do valor do imposto pago no exterior sem observar o fato de que somente o saldo do imposto pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil é que poderia ter sido deduzido do valor da CSLL, observado os limites de dedução estabelecidos também para a CSLL”.

No que concerne à pretensa violação de obrigação acessória, a acusação aludiu a “omissões de informações no preenchimentos [sic] nas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF’s) dos anos-calendário de 2017 e 2018 que deveriam obrigatoriamente constar destas ECF’s, (...) ambas recepcionadas e armazenadas no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED”.

Em sede de primeira instância, autoridade julgadora assinalou que “*impugnante compensou, da CSLL devida em 2017, R\$ 60.004.412,08 a título de imposto pago no exterior, sendo que, no PAF n. 16682-721.527/2021-12, foram integralmente glosados os R\$ 60.004.412,08; já nestes autos, foram glosados apenas de R\$ 42.122.756,82 dos R\$ 60.004.412,08*”.

E sobre tal parte da autuação, o julgador de piso concluiu que “*o que se verifica é que a matéria tributária lançada nestes autos está contida na matéria tributária lançada anteriormente nos autos do PAF n. 16682-721.527/2021-12, razão pela qual deve ser declarado nulo o lançamento da CSLL referente ao ano-calendário 2017*”.

No mais, a DRJ manteve o lançamento.

Assim, as matérias que restaram controvertidas foram: (i) o lançamento de CSLL, ano-calendário 2018; e (ii) os lançamentos de multa regulamentar, referentes aos anos-calendário 2017 e 2018.

Quanto à exigência de ofício de CSLL, ano-calendário 2018, tem-se que, enquanto o imposto pago no exterior foi de R\$ 158.431.989,22, a diferença entre o IRPJ com e sem os efeitos da receita oriunda do resultado da controlada no exterior foi de R\$ 182.772.480,00.

A divergência de entendimento se apresenta conforme o seguinte:

- Para o recorrente, como o IRPJ a recolher foi de R\$ 115.318.272,19, o excedente, relativamente ao que pagou no exterior (R\$ 158.431.989,22), ou seja, R\$ 43.113.717,04 (= R\$ 158.431.989,22 - R\$ 115.318.272,19), poderia ser compensado com a CSLL a pagar.
- Para a Fazenda, como a diferença entre o IRPJ com e sem os efeitos do resultado no exterior (R\$ 182.772.480,00) era maior que o imposto lá pago (R\$ 158.431.989,22), não haveria qualquer excedente a ser aproveitado para compensar a CSLL.

O dispositivo que regula a matéria é o artigo 87 da 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.

(...)

§ 4º O valor do tributo pago no exterior a ser deduzido não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

§ 5º O tributo pago no exterior a ser deduzido será convertido em reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do balanço apurado ou na data da disponibilização.

(...)

§ 8º O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de dedução do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser deduzido do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

(...) (Grifei)

A controvérsia, reside, pois, sobre o significado de “*valor passível de dedução*” do IRPJ, limite que, uma vez excedido, enseja uma sobra passível de compensação com a CSLL do mesmo período, também dentro de limites legalmente estabelecidos.

A autoridade fiscal manifesta-se pela adoção do significado, digamos, “*em tese*” da expressão em análise. Nesse sentido, assevera que: “*nem se diga que esta instância julgadora poderia afastar a interpretação literal do §8º do art. 87 da Lei n. 12.973/14, pois vinculada está ao art. 15 da IN SRF 213/02, o qual não utiliza a expressão ‘passível de compensação’, mas outra equivalente: ‘compensável’, ou seja, não aquilo que foi efetivamente compensado, mas aquilo que é passível (potencialmente) compensável*”.

De tal modo, se a norma legal fala em “*limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas*” (os resultados oriundos da sociedade investida no exterior), o valor que exprime tal limite seria a diferença algébrica entre o IRPJ apurado com e sem o resultado do investimento levado ao lucro real. Assim, perquirir o valor efetivo do IRPJ a recolher ao final do período de apuração seria medida despicienda na análise do caso.

De outro lado, a recorrente pugna pela adoção de um significado que dê efetividade à norma para o caso, consistente no reconhecimento da existência de parcelas antecipatórias – estimativas recolhidas e retenções na fonte sofridas –, e seus efeitos na diferença de valores aludida acima.

É fora de dúvida que o “*valor passível de dedução*” na CSLL, a que alude o § 8º do artigo 87 acima transcrito, é aquele que excede o “*limite*” estabelecido no caput do mesmo

dispositivo. Por seu turno, tal limite é a diferença de IRPJ, quando calculado com e sem os efeitos dos rendimentos auferidos no exterior.

Logo, para a fixação do “valor passível de dedução” na CSLL, é necessária a clara compreensão do cálculo do referido “limite”, o que envolve a determinação do IRPJ em dois cenários distintos e, por fim, a subtração entre os dois valores de cada cenário.

Esquemáticamente, pois, a sequência do cálculo – uma vez conhecido o tributo pago no exterior (Tributo-e) – é a seguinte:

1. IRPJ sobre os rendimentos no país (IRPJ-p);
2. IRPJ sobre os rendimentos totais (no país e no exterior) (IRPJ-t);
3. Limite para a dedução no IRPJ do tributo pago no exterior ($\text{Limite-irpj} = \text{IRPJ-t} - \text{IRPJ-p}$);
4. Valor passível de dedução na CSLL ($\text{VPD-csll} = \text{Tributo-e} - \text{Limite-irpj}$).

Para as partes, essa sequência é clara e incontroversa. Mas, ao fim e ao cabo, o que sobressai do caso é que as partes parecem divergir quanto ao emprego, no cálculo acima descrito, do “IRPJ devido” ou do “IRPJ a recolher”, sendo certo que:

$\text{IRPJ a recolher} = \text{IRPJ devido} - \text{antecipações (estimativas e fontes)}$

A dissonância entre as partes é justificável, uma vez que o legislador não logrou especificar se aludia ao IRPJ antes ou depois da dedução das antecipações.

Não obstante, a norma infralegal colmatou tal lacuna, tendo assim disposto a IN RFB nº 1.520/14:

Art. 30. Devem ser observadas as regras contidas nesta Subseção para fins de dedução do imposto sobre a renda pago no exterior de que trata os arts. 25 e 29.

(...)

§ 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.

§ 11. Para fins do disposto nos §§ 9º e 10, o cálculo do valor do tributo pago no exterior passível de dedução deve ser efetuado antes da compensação de prejuízo fiscal acumulado no Brasil relativo a anos-calendário anteriores.

(...)

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

(...) (Grifei)

Como se vê, ainda que a Lei nº 12.973/14 tenha vindo mitigar eventuais efeitos de bitributação sobre os rendimentos auferidos no exterior, tornados integrantes da base de cálculo no Brasil pela Lei nº 9.249/95, a sua regulamentação fora feita de modo que antecipações do IRPJ funcionam como elementos neutros ao cálculo, uma vez que o limite é calculado com base no IRPJ “devido”, e não no “a recolher”.

Assim, malgrado o lastimável efeito de tal opção normativa, é necessário reconhecer que, no ponto, a decisão recorrida não merece reparos.

De modo subsidiário, a recorrente afirma a possibilidade de emprego do tributo pago no exterior na formação de saldo negativo de IRPJ que, desta feita, poderia ser levado à compensação com débito de CSLL do ano-calendário objeto do lançamento.

Ainda que, matematicamente tal argumento de defesa faça sentido, ele não encontra respaldo jurídico. Isso porque o aproveitamento do tributo pago no exterior se faz sob as balizas das normas acima transcritas. De tal modo, tal montante deve ser deduzido do IRPJ e da CSLL devidos, até o limite normativo, podendo eventual excedente ser levado a períodos subsequentes. E isso é diferente de contar com o permissivo legal para ser levado a compor o saldo negativo de seu período originário.

Pelo exposto, o lançamento da CSLL, referente ao ano-calendário 2018, deve ser mantido.

Quanto ao lançamento de multa regulamentar, por descumprimento de obrigações acessórias – especificamente, a omissão de informações de controladas indiretas nas ECF de 2017 e 2018 – a recorrente reprisou, em seu recurso voluntário, as mesmas razões defensivas apostas na impugnação, forte no argumento de desconsideração da personalidade jurídica por via transversa.

Sem razão, a recorrente. Assim – com o permissivo do artigo 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, bem assim do artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF – faço integrar ao presente voto o irretocável racional decisório do acórdão recorrido:

Conforme descritos nos autos, a multa regulamentar foi aplicada porque a impugnante apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas, já que não informou as sociedades estrangeiras Guará BV (Guará), Agri Development BV (Agri) e Lapa Oil & Gás (Lapa) como suas controladas.

Neste ponto da autuação, a questão controversa (único ponto levantado pela defesa) reside em saber se o art. 83 da Lei n. 12.973/14, ao falar de controladas, ali inclui também as controladas indiretas, sem qualquer participação direta da investidora brasileira.

Vale, assim, trazer à colação o art. 83 em tela:

Art. 83. Para fins do disposto nesta Lei, **equipara-se à condição de controladora a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior e que, em conjunto com pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante da coligada no exterior.**

Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput, **será considerada vinculada à pessoa jurídica** domiciliada no Brasil:

(...)IV - a pessoa física ou **jurídica que seja sua associada, na forma de consórcio** ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

.....

Ou seja, toda a autuação em tela decorreu do fato de a impugnante não considerar como suas controladas, para fins do disposto no art. 83 em tela, sociedades domiciliadas no exterior, sobre as quais nem ela nem as sociedades brasileiras com ela consorciadas detêm qualquer participação direta, mas sim controlam outras sociedades domiciliadas no exterior.

No caso em tela, a Petrobrás, Shell e Total, todas domiciliadas no Brasil, consideradas vinculadas à Impugnante por estarem associadas sob a forma de consórcio. Ocorre que nem a impugnante nem as consorciadas têm qualquer participação direta na Guará, Agri e Lapa. No entanto, sociedades estrangeiras, controladas pela impugnante e pelas suas consorciadas, controlam a Guará, Agri e Lapa.

De plano, afasto a alegação da impugnante de que teria havido a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades intermediárias. Não é isso, pois apenas a Fiscalização aplicou o que foi criado pela Lei n. 12.973/14, ou seja, a possibilidade de levar para as demonstrações financeiras da investidora no Brasil informações sobre controladas no exterior na qual não detém qualquer participação direta.

Note-se que o art. 83 da Lei n. 12.973/14 deve ser interpretado juntamente com outros dispositivos desta mesma lei, em especial, o art. 76, o qual assim dispõe:

"Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. (Vigência)

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

.....".

Da leitura do dispositivo acima fica claro que, para fins do art. 83, a controladora brasileira deve registrar as informações contábeis das controladas diretas ou indiretas de sua controlada direta no exterior, inclusive, quando se conjuga o caput com o § 1º, fica claro que as subcontas ali tratadas no caput se referem também a controladas indiretas sobre as quais a controladora brasileira não detém qualquer participação direta.

À primeira vista, parece que o §1º está em contradição ao caput do art. 76, já que esse determina que os resultados das controladas diretas ou indiretas da controlada direta da controladora brasileira sejam controlados na contabilidade da controladora brasileira em subcontas da conta do investimento na controlada direta. Por sua vez, o § 1º, na sua literalidade, dispõe que, se a pessoa jurídica for controlada direta ou indiretamente pela controladora brasileira, seus resultados não deverão ser controlados na aludida subconta. Ora, todas as controladas da controlada direta são, no mínimo, controladas indiretas da controladora brasileira.

Assim, esse § 1º só faz sentido ao se entender que ele afasta o controle do resultado por meio de subconta da conta de investimento, quando:

- a) a controladora brasileira tiver alguma participação direta na controlada da sua controlada direta no exterior; ou
- b) se tratar de investida da controlada direta, que a controladora brasileira tenha o controle direto.

Por sua vez, se a controladora brasileira não detém qualquer participação direta na controlada da sua controlada direta, os resultados daquela controlada devem ser controlados em subcontas da conta de investimento na controlada direta, conforme disposto no caput do art. 76 em tela.

Por essas razões, concluo que, para fins do art. 83, a impugnante deveria ter considerado como controladas as sociedades Guará BV (Guará) , Agri Development BV (Agri) e Lapa Oil & Gás (Lapa), razão pela qual entendo perfeito o lançamento da multa por todas as omissões verificadas na sua ECF e apontadas no item 6 do Termo de Verificação Fiscal, decorrentes de tal interpretação equivocada do art. 83, adotada pela impugnante. (Grifos do original)

Assim, também acertado o lançamento da multa regulamentar, na forma em que efetuado pela autoridade fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter a decisão recorrida.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho (Redator *Ad Hoc* – voto original do Cons. José Eduardo Genero Serra)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha

Peço vênica ao Ilustre relator para consignar minha divergência em relação ao lançamento de multa regulamentar. A discussão travada nos autos se cingiu à interpretação do art. 83, da Lei nº 12.973/2014. O Fisco e a DRJ entenderam que o controle indireto (em conjunto com consorciadas) atrairia a equiparação prevista naquela norma, o que obrigaria a Contribuinte a declarar as coligadas indiretas do exterior em sua ECF. Já o Contribuinte defende que a equiparação é válida somente para controle direto.

Primeiramente, é importante recapitular a discussão, para fins de delimitação da matéria ora julgada. Trata-se, na origem, de Outras Multas Administradas pela RFB - MULDI (fls. 3397 e segs.) no montante de R\$ 10.000.000,00, referente a fatos geradores de 2017 e 2018, em razão de o sujeito passivo ter apresentado Escrituração Contábil Fiscal (ECF), com informações

inexatas, incorretas ou omitidas. O Termo de Verificação Fiscal dá conta das seguintes razões e bases para o cálculo da penalidade:

6.1 Da equiparação do Contribuinte a Controladora em relação às participações nas suas coligadas – No transcurso do procedimento fiscal verificou-se que o Contribuinte detém participação em coligadas no exterior (GUARÁ BV e AGRI DEVELOPMENT BV e LAPA BV), e que, em conjunto com outras pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, consideradas vinculadas (Petrobrás, Shell e Total), por estarem associadas sob a forma de consórcio, atuam na exploração de petróleo e gás, e possuem mais de 50% do capital votante das empresas coligadas mencionadas.

(...)

6.2 É o que dispõe a **Lei nº 12.973/2014 no caput do art. 83** combinado com o inciso IV do seu parágrafo único, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.520/2014 em seus art. 15 e art. 16

(...)

6.7 Demonstrativo da Estrutura Societária – O Contribuinte não informou as suas coligadas equiparadas no Demonstrativo de Estrutura Societária (Registro X356 - DEMONSTRATIVO DE ESTRUTURA SOCIETARIA) das ECF's dos anos-calendário de 2017 e 2018.

(...)

6.13 O Contribuinte apresentou, em sua Resposta à Intimação – Carta REPSOL de 17-08-2022 (e-fls. 3159 a 3162), os **demonstrativos dos resultados de suas coligadas no exterior** evidenciando também os valores proporcionais aos seus percentuais de participação, nos anos-calendário de 2017 e 2018, **de onde se extrai os valores desses resultados que deixaram de ser informados no Registro X350 - Participações no Exterior – Resultado do Período de Apuração.**

(...)

6.14 Dividendos Recebidos do Exterior – O Contribuinte em sua Resposta à Intimação - Carta REPSOL de 01-04-2022 (e-fls. 2647 a 2654) ao TIF 02 informou que recebeu dividendos do exterior no ano-calendário de 2017, no montante de R\$ 28.299.337,22. Contudo, esses dividendos **não foram informados na ECF AC 2017 nº Registro X430 - RENDIMENTOS RELATIVOS A SERVICOS, JUROS E DIVIDENDOS RECEBIDOS DO BRASIL E DO EXTERIOR.** (...) houve a aprovação em assembleia da distribuição dos dividendos da **REPSOL SINOPEC BRASIL B.V. (controlada)** para o Contribuinte, (...).

6.19 Coligadas Avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial – **O Contribuinte deixou também de informar, nas ECF's de 2017 e 2018, os investimentos em suas coligadas avaliados pelo método da equivalência patrimonial.** Seguem abaixo extratos dos **Registros Y620 - PARTICIPACOES AVALIADAS PELO METODO DE EQUIVALENCIA PATRIMONIAL** nas ECF's

transmitidas dos anos-calendário de 2017 e 2018 onde verifica-se que as **suas coligadas não foram informadas, sendo informada apenas a sua controlada direta REPSOL SINOPEC BRASIL BV.**

(...)

6.20 As coligadas Guará BV, Agri Development BV e Lapa BV, apesar de serem avaliadas pelo método da equivalência patrimonial pelo Contribuinte, conforme descrito em suas Demonstrações Financeiras 2017 e 2018 (extratos nos parágrafos 2.2 a 2.22 acima), e cujos respectivos valores são lançados na sua contabilidade (Escriturações Contábeis Digitais 2017 e 2018) na conta contábil 2401000000 - INVEST. FINANCEIROS EM EG (Resposta à Intimação - Carta REPSOL de 17-08-2022, e-fls.3159 a 3162), tais valores não foram informadas no Registro Y620 das ECF's de 2017 e 2018.

(...)

6.23 Intimado pelo TIF 09/TIF 10 a prestar esclarecimentos acerca dessas omissões (itens 5 a 10 do TIF 09/TIF 10) e a providenciar as necessárias correções nas respectivas ECF's 2017 e 2018 (item 1 do TIF 10), o Contribuinte informou, em sua Resposta à Intimação - Carta REPSOL de 10-10-2022 (e-fls. 3204 a 3224) que **“a RSB entende que não se enquadra na obrigação legal de apresentação em separado das informações referentes às coligadas da Repsol Sinopec Brasil BV”.**

(...)

6.31 Aplicando-se 3% aos montantes totais das operações omitidas (R\$ 194.731.399,62 e R\$ 294.419.010,41, respectivamente nos anos-calendário de 2017 e 2018), apresentados nas tabelas abaixo, chegar-se-ia aos valores de R\$ R\$ 5.841.941,00 e R\$ 8.832.570,31, respectivamente para os anos-calendário de 2017 e 2018). Tais valores são superiores ao limite de R\$ 5.000.000,00, nos termos do inciso II do § 1º do artigo 8-A do Decreto-Lei nº 1.598/77. Dessa forma, o valor da multa a ser aplicada é de R\$ 5.000.000,00, tanto para o ano-calendário de 2017 quanto para o de 2018.

Ano	Registro	Parágrafos TVF	Informação omitida na ECF	Valor omitido
2017	X350	6.7 a 6.13	Demonstrativo de Resultados no Exterior	R\$ 84.206.375,97
2017	X430	6.14 a 6.18	Dividendos recebidos do exterior	R\$ 28.299.337,22
2017	Y620	6.19 a 6.23	Investimentos em coligadas no exterior avaliados pelo MEP	R\$ 82.225.686,43
Total dos valores omitidos				R\$ 194.731.399,62
Multa isolada (alíquota de 3% dos valores omitidos)				R\$ 5.841.941,99
Limite para a multa isolada (inciso II do § 1º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977)				R\$ 5.000.000,00

Ano	Registro	Parágrafos TVF	Informação omitida na ECF	Valor omitido
2018	X350	6.7 a 6.13	Demonstrativo de Resultados no Exterior	R\$ 150.013.188,03
2018	Y620	6.19 a 6.23	Investimentos em coligadas no exterior avaliados pelo MEP	R\$ 144.405.822,38
Total dos valores omitidos				R\$ 294.419.010,41
Multa isolada (alíquota de 3% dos valores omitidos)				R\$ 8.832.570,31
Limite para a multa isolada (inciso II do § 1º do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977)				R\$ 5.000.000,00

Tanto na impugnação, quanto no recurso voluntário, o Contribuinte se insurgiu apenas contra a parte da multa fundamentada na interpretação fiscal do artigo 83, da Lei nº 12.973/2014, cujos reflexos no cálculo da penalidade estão destacados em azul no quadro acima. Essa, portanto, é a delimitação da lide no que se refere ao questionamento da multa regulamentar.

Pois bem, no entendimento da decisão recorrida, o art. 83 deve ser interpretado em conjunto com o art. 76 da mesma lei, segundo o qual, no entender da turma julgadora, “para fins do art. 83, a controladora brasileira deve registrar as informações contábeis das controladas diretas ou indiretas de sua controlada direta no exterior.” No entanto, não vejo como levar a efeito a interpretação feita. Vejamos a redação do mencionado art. 76:

Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil **ou a ela equiparada**, nos termos do art. 83, deverá registrar em **subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior**, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos **auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior**, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

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

O que o art. 76 prevê é uma obrigação contábil de que a controladora brasileira, **ou a ela equiparada (nos termos do art. 83)**, registre resultado contábil na variação do valor de investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos em controlada direta ou indireta em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior.

Ou seja, o artigo 76 não prevê obrigação de registrar informações de controladas indiretas “para fins do artigo 83”. A menção ao artigo 83 é feita apenas para referenciar as situações de pessoas equiparadas a controladoras, que deverão cumprir a obrigação contábil ali prevista.

Já o art. 83, da Lei nº 12.973/2014 tem a seguinte redação:

Art. 83. Para fins do disposto nesta Lei, **equipara-se à condição de controladora** a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que detenha participação em coligada no exterior **e que, em conjunto com pessoas** físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil ou no exterior, **consideradas a ela vinculadas, possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital** votante da coligada no exterior. (Vigência)Parágrafo único. Para efeitos do disposto no caput, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

(...)

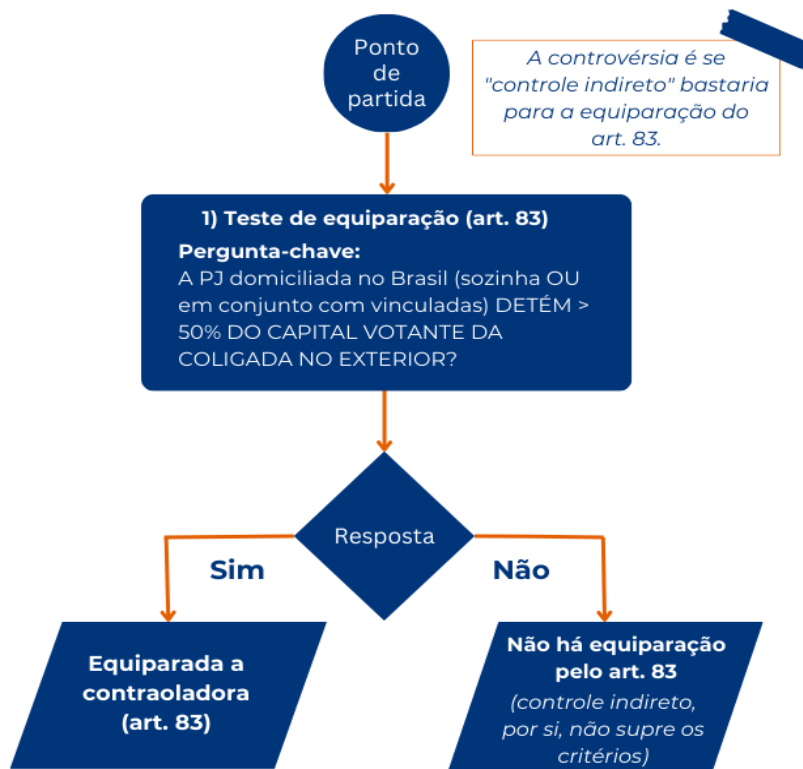
IV - a pessoa física ou jurídica que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

Observa-se que o referido art. 83 prevê uma equiparação de algumas situações à condição de empresa controladora, mesmo que ela não detenha a maioria dos votos nas deliberações, definindo critérios objetivos para que essa equiparação seja realizada. Esses critérios são os seguintes (cumulativos):

1. Deter participação em coligada no exterior e
2. Possuir mais de 50% do capital votante da coligada no exterior em conjunto com outras pessoas consideradas a ela vinculadas

Nesse sentido, não vislumbro espaço para prevalecer a interpretação feita pelo acórdão recorrido, no sentido de que a participação societária indireta atenderia aos critérios estabelecidos pelo artigo 83. As expressões “detenha participação em coligada” e “possua mais de 50% (cinquenta por cento) do capital votante” apontam para a participação acionária direta na empresa do exterior.

E a interpretação em conjunto com o artigo 76 também não se mostra suficiente para considerar o controle acionário na equiparação, conforme já indiquei anteriormente. O esquema ilustrado abaixo pode ser útil para elucidar melhor o raciocínio interpretativo ora empreendido:



2) Obrigação formal (art. 76)

O art. 76 NÃO amplia o alcance do art. 83.

Ele só impõe **OBRIGAÇÃO CONTÁBIL** a quem já é:

(i) CONTROLADORA

OU

(ii) EQUIPARADA A CONTROLADORA (pelo art. 83).

Nesses casos, deve registrar, em subcontas do investimento na CONTROLADA DIRETA NO EXTERIOR, o resultado contábil da própria controlada direta E de suas controladas diretas/indiretas

Conclusão lógica

- O art. 83 é o filtro de equiparação (requer participação direta >50% do capital votante, ainda que "em conjunto com vinculadas").
- O art. 76 apenas descreve a obrigação de registro CONTÁBIL para quem JÁ passou no filtro do 83 (controladora ou equiparada). Ele não "puxa" controle indireto para dentro do 83.

Além disso, como bem pontuou a Recorrente, a legislação brasileira não adotou a ideia ampla de controle externo veiculada pelo Projeto BEPS da OCDE.

Realizando uma breve análise desse contexto, tem-se que a motivação central do projeto BEPS é identificar e coibir estruturas utilizadas por multinacionais para reduzir ou eliminar a tributação sobre a renda, ou seja, reprimir o planejamento tributário internacional abusivo. A Ação 3 do BEPS, em especial, trata do fortalecimento das regras aplicáveis às *Controlled Foreign Companies* – regras CFC – visando tributar lucros auferidos em paraísos fiscais ou jurisdições de baixa tributação que, de outro modo, escapariam ao fisco do país de residência da controladora. Conforme resumido por Ferreira e Martinez (2018¹), “O objetivo da ação 3 é impedir a transferência de receitas para as subsidiárias estrangeiras com a finalidade de erosão da base tributável”

Em outras palavras, busca-se evitar que lucros gerados pelas atividades de um grupo empresarial sejam artificialmente alocados em entidades no exterior apenas para reduzir a carga fiscal.

Nesse sentido, a Ação 3 do BEPS recomendou que os países adotassem uma definição abrangente do âmbito subjetivo das regras CFC, de modo a alcançar qualquer estrutura utilizada para erosão da base tributária via transferência artificial de lucros. O relatório final da Ação 3 (2015) deixa claro que as regras CFC devem abranger múltiplas formas de “controle” da entidade no exterior, não se limitando ao controle societário clássico. Assim, sugere-se considerar controle jurídico (via participação societária majoritária), econômico (vínculo econômico dominante), de fato (influência efetiva ainda que sem maioria formal) e controle por consolidação (situação consolidada de grupo) (Salgado, 2021²)

Além disso, a OCDE recomenda explicitamente a adoção de um teste de atuação conjunta (*acting-in-concert*): as legislações devem prever que acionistas minoritários atuando de comum acordo sejam tratados como um bloco de controle, justamente para evitar que a fragmentação proposital do capital social impeça a caracterização do controle

A OCDE e o G20 reconheceram, entretanto, que as legislações nacionais variam e, por isso, Ação 3 forneceu diretrizes de melhores práticas, não regras uniformes rígidas. Essas diretrizes recomendam que os países que adotarem regras CFC o façam de forma eficaz e equilibrada, focando nos casos em que há efetivo risco de erosão de base tributária

No direito interno brasileiro, a tributação dos lucros auferidos no exterior foi reformulada pela Lei nº 12.973/2014. Essa lei, resultado da conversão da MP 627/2013 após amplo debate (inclusive motivado pela declaração parcial de inconstitucionalidade da regra

¹ FERREIRA, L. A.; MARTINEZ, A. L. (2018) A implantação do Beps no Brasil: conquistas e desafios. Cafí, v. 1 n. 2, p. 239-255 - Revista CAFI – Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação, ISSN: 2595-1750 - vinculada ao Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças da PUC-SP, <https://revistas.pucsp.br/index.php/CAFI/article/view/41301>

² Seixas Salgado, T. (2021). A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR CONTIDA NA LEI N. 12.973/2014 E A AÇÃO N. 3 DO PROJETO BEPS G20/OCDE. *Revista De Direito Tributário Internacional Atual*, (9), 213–240. <https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n9-7>

anterior, art. 74 da MP 2.158-35/2001, no julgamento do STF), estabeleceu o atual regime de tributação em bases universais.

Com efeito, a Lei 12.973/2014 expressamente optou por adotar o conceito de “controladora” tal como definido na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76). Houve referência explícita à definição da legislação societária justamente para deixar claro que o critério seria o já consagrado internamente – afastando interpretações mais amplas que não tivessem amparo na lei comercial brasileira. O art. 243, §2º, da Lei 6.404/76 define sociedade controlada como aquela em que a controladora, diretamente ou indiretamente, possui participações que lhe assegurem, de modo permanente, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. Em outras palavras, exige-se uma posição acionária dominante (tipicamente, maioria do capital votante) para que haja controle societário.

Portanto, para fins de tributação em bases universais, não há na legislação brasileira vigente reconhecimento de um “controle externo” exercido por quem não seja acionista controlador, ao contrário do que a OCDE contemplou em suas categorias amplas.

Apesar de adotar um conceito mais restrito de controlador, a legislação tributária brasileira incorporou mecanismos para evitar a burla por fragmentação do capital entre relacionados. Trata-se justamente do art. 83 da Lei 12.973/2014, que funciona como uma regra anti-fragmentação do poder de controle baseada em vínculos entre investidores. De fato, esse dispositivo considera determinadas participações minoritárias, quando detidas por partes relacionadas ou sob controle comum, como suficientes para configurar uma situação equiparável a controle. Em outras palavras, ele trata acionistas minoritários que agem em conjunto (ou pertencem a um mesmo grupo econômico) como uma controladora de fato, evitando que se escape da regra CFC apenas dividindo participações societárias.

Assim, o art. 83 da Lei 12.973 – ao equiparar certas coligadas a controladas com base no vínculo entre os sócios – reflete um alinhamento do Brasil à melhor prática internacional sugerida, **mas não absorve os conceitos amplos de controle e não permite inferir que o controle indireto seja parâmetro para a equiparação.**

Por fim, não se pode perder de vista o fato de que as regras CFC devem ser aplicadas com o olhar em sua finalidade – combater o planejamento tributário internacional abusivo – e não devem ser indevidamente alargadas para punir meras infrações formais sem efetiva erosão de base tributária.

A própria OCDE, como mencionado, recomenda que as regras CFC sejam calibradas para incidirem apenas quando há baixo nível de tributação no exterior ou intenção clara de desviar lucros. No contexto brasileiro, essa visão se traduz em dizer que não se deve estender indevidamente a aplicação das normas de tributação em bases universais para situações que não configuram o mal que elas visam combater.

Dessa maneira, faz sentido afirmar que a interpretação do art. 83 da Lei 12.973/2014 (e disposições correlatas) deve sempre levar em conta seu objetivo: impedir

estruturas artificiais de evasão internacional. Não seria adequada uma leitura puramente literal ou ampliativa que resultasse na imposição de multas por inobservância de obrigações acessórias sem que haja efetiva possibilidade de erosão da base tributária.

Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto, para afastar a parte da multa pela não declaração das controladas indiretas em ECF, motivada no art. 83, da Lei nº 12.973/2014, visto que ausente a equiparação utilizada como premissa fiscal para fundamentação da penalidade.

Cabe apenas ressaltar que multa em questão não possui apenas essa motivação, de modo que o cálculo para redução da penalidade deve levar isso em conta, tendo em vista que a Contribuinte não questionou o segundo aspecto que motivou o lançamento da referida multa, qual seja, omissão de dividendos recebidos do exterior.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha