



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



**Processo nº** 16561.720047/2012-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.595 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de outubro de 2022  
**Recorrente** METRO-DADOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS DECORRENTES DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADAS INDIRETAS. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ENTRE SOCIEDADES DIFERENTES.

Para fins de apuração do lucro real de grupos transnacionais, não é possível deixar de considerar o resultado positivo ou negativo dos balanços de companhias estrangeiras controladas por empresas brasileiras, demonstrando-se indevida e ilegal a pretensão fazendária de tributar o resultado operacional de controladas indiretas que não possuam vínculo societário imediato com o sujeito passivo no Brasil.

O lucro auferido por companhia estrangeira não controlada diretamente por empresa brasileira não se sujeita à composição do lucro real no Brasil, salvo após sua consolidação na demonstração de resultado do balanço de pessoa jurídica intermediária que a controle, admitida a compensação anual de resultados positivos e negativos. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, depende de relação jurídica societária direta, para fins de registro para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil

A tributação com bases universais é técnica legislativa válida e reconhecidamente útil ao ordenamento jurídico nacional, porém, sua existência não autoriza a administração pública a pretender transfigurar e relação tributária e desfigurar os limites da legalidade para alcançar fato econômico indireto, não vinculado ao sujeito passivo situado em território nacional que não seja beneficiário direto de resultados econômicos havidos por terceiros indiretamente relacionados.

Por expressa previsão do art. 1º, § 6º, da IN SRF 213/2002, os resultados auferidos no exterior, por intermédio de outra pessoa jurídica que seja controlada indiretamente por companhia brasileira, serão consolidados no balanço da controlada direta também situada no exterior, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, razão pela qual a consolidação dos balanços das companhias

estrangeiras, nela incluídas os resultados econômicos positivos e negativos decorrentes de suas atividades, regularmente registrados em sua contabilidade, será o elemento adequado para transferir ao sujeito passivo no Brasil a parcela remanescente de lucro a ser adicionado na apuração do lucro real.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

DEVER LEGAL DE PAGAR (LICITAMENTE) TRIBUTOS. DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. INEXISTÊNCIA DE ABUSIVIDADE DE DIREITO, ARTIFICIALIDADE DE FORMAS, FRAUDE, DOLO, CONLUÍO OU QUALQUER PATOLOGIA DO ATO JURÍDICO PRATICADO.

Nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, torna-se ilegítima a autuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos.

A inexistência de norma jurídica específica que discipline a desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário abusivo ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário, de forma que a norma geral antielisiva do art. 116 do CTN possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária.

Admite-se combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja tipo infracional específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior acompanhou o voto do relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da DRJ que manteve lançamento de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007, acrescido somente de juros moratórios, ante a decisão judicial que, à época, suspendera a exigibilidade do crédito tributário em referência, razão pela qual o mesmo foi lançado para prevenir a decadência.

Narra a administração tributária, no Termo de Verificação Fiscal (e.fls. 158/168), que a contribuinte sediada no Brasil teria deixado de tributar o lucro auferido no exterior por companhia controlada indiretamente, ao argumento de que o lucro líquido apurado pela controlada indireta deveria compor a base de cálculo dos tributos no Brasil pela companhia controladora.

Vê-se do TVF que a empresa atuada (METRO-DADOS LTDA - Brasil) detinha o controle de 99,99% de outra companhia sediada na Ilha da Madeira (“RPD EUROPA SERVIÇOS LDA” – Ilha da Madeira), que, por sua vez, controlava 100% de uma terceira empresa sediada nas Ilhas Cayman (“RPD SECURITIES INC” – Ilhas Cayman).

Em 2007, o lucro obtido pela RPD SECURITIES INC nas Ilhas Cayman foi distribuído à companhia RPD EUROPA SERVIÇOS LDA na Ilha da Madeira. Tal operação foi registrada contabilmente nos dois países, tendo o lucro sido consolidado na Ilha da Madeira, na demonstração de resultado da RPD EUROPA SERVIÇOS LDA, como resultado positivo de equivalência patrimonial, sem qualquer remessa à companhia brasileira (METRO-DADOS LTDA).

A autoridade administrativa desconsiderou tal operação, sob o entendimento de que caberia à empresa brasileira apurar no lucro real os lucros de ambas as empresas, independentemente de consolidação no exterior, o que foi confirmado pela DRJ, em decisão (e.fls. 250/266) assim ementada:

### **TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.**

Os lucros auferidos no exterior disponibilizados por intermédio de controladas diretas ou indiretas devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil, para determinação do lucro real, de forma individualizada, sendo vedada a consolidação dos valores, para fins de tributação no Brasil.

### **TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Na ausência de contra-razões específicas por parte da impugnante, os lançamentos decorrentes sujeitam-se aos efeitos do que for decidido na matéria principal.

**Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido**

A contribuinte manejou Recurso Voluntário, em que requesta a improcedência do lançamento, sob o color de que a IN RFB n.º 213/02 exige que *“a consolidação dos resultados auferidos pelas controladas e coligadas indiretas ao nível da controlada/coligada direta, para que, posteriormente, o lucro efetivamente disponibilizado possa ser tributado nas mãos do contribuinte brasileiro. Esse procedimento não foi observado pela fiscalização, que permitiu a tributação per saltum dos resultados auferidos pela empresa RPD Securities”*.

Nesse contexto, anota que a Instrução Normativa n.º 213/02 refere-se a resultados auferidos por intermédio de outras pessoas jurídicas (§ 6º do art. 1º), de forma que os mesmos não poderiam ser apurados diretamente pela contribuinte sediada no Brasil e que a regulamentação que dá a MP 2.158/35 determina que todos os resultados auferidos pela controlada indireta passem, obrigatoriamente, pela consolidação vertical de resultados, para, ao final, chegar à companhia brasileira, sob pena de ofensa ao art. 43 do CTN.

Assim, conclui que a Lei n.º 12.973/14 passou a tornar possível a tributação das controladas indiretas, conforme previsão do seu art. 812, porém, não se autorizava que a administração tributária o fizesse antes da promulgação da lei, mercê da expressa regulamentação da IN 213/02 e do dever de sua observância pelos demais órgãos administrativos vinculados, uma vez que se exige atenção aos princípios da proteção da confiança e da boa-fé, segurança jurídica e ao princípio hierárquico da administração pública.

É o relatório.

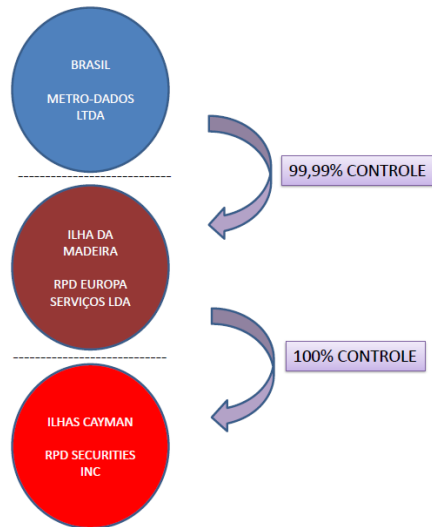
## Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

A matéria controvertida nos autos é antiga conhecida do CARF e consiste na pretensão do fisco de alcançar o lucro de companhia estrangeira não controlada diretamente por contribuinte brasileiro.

Há de observar o desenho das pessoas jurídicas indicadas no TVF, para adequada compreensão da matéria:



Observe-se que não existe relação jurídica entre a empresa brasileira (METRO-DADOS) e a empresa situada nas Ilhas Cayman (RPD SECURITIES), uma vez que esta é controlada pela empresa da Ilha da Madeira (RPD EUROPA SERVIÇOS). Por sua vez, o TVF registrou que o lucro foi auferido pela empresa RPD SECURITIES (Ilhas Cayman) e consolidado em sua controladora direta RPD EUROPA SERVIÇOS (Ilha da Madeira).

De notar que a administração tributária não faz referência a qualquer artificialidade na estrutura societária citada, apenas se limita a concluir que o controle indireto da companhia superavitária exigiria que seus resultados fossem obrigatoriamente consolidados na companhia brasileira.

Nesse contexto, a administração tributária pretende tratar como controlada direta uma pessoa jurídica indiretamente relacionada com a contribuinte. Esse é o nó górdio: é possível ao ente tributante, para auferir a máxima arrecadação tributária possível, desconsiderar – sem sequer desconstituir – o regular desenho societário e de negócios da pessoa jurídica brasileira?

A controlada indireta não mantém relação jurídica direta com empresa brasileira, apenas estão subconectadas com terceira companhia, detentora de 100% dos haveres e dos lucros disponibilizados pela primeira.

Penso que a autoridade autuante equivocou-se, *data vênia*, ao pretender fazer a leitura isolada do § 2º, do art. 4º, da IN SRF 213/2002, sem atentar para a redação do caput:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, **com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.**

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º **Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.**

Note-se que o dispositivo veda a compensação de prejuízos fiscais da controlada, no exterior, com lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil. Não é essa a hipótese dos autos, pois a controlada indireta consolidou seus haveres na controlada direta, nos exatos termos da regulamentação da própria IN SRF 213/2002, qual seja:

**Art. 1.º. § 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.**

O dispositivo é de clareza solar! *Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica* (RPD SECURITIES – Ilhas Cayman), *na qual a controlada, no exterior* (RPD EUROPA SERVIÇOS – Ilha da Madeira), *mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da controlada* (RPD EUROPA SERVIÇOS – Ilha da Madeira) *para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil* (METRO-DADOS – Brasil).

Os lucros foram, sim, consolidados no balanço da controlada, *o problema é não aceitar o balanço!* Vê-se que a administração tributária pretende lançar tributo contrariamente à sua própria normatização interna (IN 213/2002), sem sequer indicar a existência de qualquer artificialidade na composição societária do grupo econômico envolvido, mediante interpretação que exige da contribuinte escolher o modelo societário que acarrete a maior carga tributária possível.

Mais: só seria possível alcançar diretamente a integralidade do resultado positivo da controlada indireta mediante desconsideração total do balanço da controlada direta, para forçar ilegalmente uma relação jurídica da empresa brasileira com a empresa com quem indiretamente se relaciona.

O § 6º acima transcrito versa sobre a consolidação vertical dos balanços, técnica aceita pela legislação (art. 25 da Lei 9.249/1995) e regulamentada pelo próprio fisco federal. Aliás, a MP n.º 2.158-35/2001, julgada constitucional por decisão do STF com repercussão geral (RE 611586 - RG/PR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento: 05/04/2012, Publicação: 02/05/2012, Tribunal Pleno), reitera que, *para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n.º 9.249/1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados* (art. 74).

É dizer: para fins de apuração do lucro real de grupos transnacionais, não é possível deixar de considerar o resultado positivo ou negativo dos balanços de companhias estrangeiras controladas por empresas brasileiras, demonstrando-se indevida e ilegal a pretensão fazendária de tributar o resultado operacional de companhias que não possuam relação direta com o sujeito passivo no Brasil.

A tributação com bases universais é técnica legislativa válida e reconhecidamente útil ao ordenamento jurídico nacional, porém, sua existência não autoriza a administração pública a pretender transfigurar a relação tributária e desfigurar os limites da legalidade para alcançar fato econômico indireto, não vinculado ao sujeito passivo situado em território nacional

que não seja beneficiário direto de resultados econômicos havidos por terceiros indiretamente relacionados.

O lucro auferido por companhia estrangeira não controlada diretamente por empresa brasileira não se sujeita à composição do lucro real no Brasil, salvo após sua consolidação na demonstração de resultado do balanço de pessoa jurídica intermediária que a controle, admitida a compensação anual de resultados positivos e negativos. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, depende de relação jurídica societária direta, para fins de registro para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

Cite-se, aliás, as lições de Alberto Xavier:

Neste sistema, os lucros das controladas indiretas não podem ser considerados disponibilizados *per saltum* para a controladora brasileira e junto a ela tributados, pois tal tributação poderá estar incidindo sobre um resultado que jamais chegará às mãos daquela controladora.

Tal ocorrerá na hipótese de existência de prejuízos ou perdas em sociedades estrangeiras situada em degraus, mais elevados do elo societário, que absorverão referidos lucros, e ainda na hipótese de o controlador brasileiro alienar a participação na primeira controlada estrangeira, quando deixa *ipso iure* de ter qualquer vínculo jurídico com as controladas indiretas legitimador de uma disponibilização, eis que sua relação societária passa necessariamente pela primeira controlada (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7ª ed. Forense: 2010, p. 421).

Consigne-se que a autuação em análise, ao pretender ultrapassar a consolidação de dados do balanço da companhia diretamente controlada pelo contribuinte brasileiro, destrói a sistemática legal de avaliação de investimentos pelo "método da equivalência patrimonial", cuja função é exatamente permitir que os resultados de companhias estrangeiras sejam adequadamente tributados no Brasil, desde que exista relação societária.

O método permite, em cada balanço – e não fora dele, como pretende a administração tributária no caso dos autos –, que se reflitam o valor de participação nos resultados, positivos ou negativos, lucros ou prejuízos, acréscimos ou decréscimos ao patrimônio líquido das sociedades investidas. Só se assegura o método de equivalência patrimonial se for possível preservar o registro contábil dos ajustes realizados. Por isso mesmo, o lançamento em apreço vilipendia tal procedimento.

Observe-se, ainda, não ser possível pretender a descaracterização da companhia que intermedia a tripla relação, atribuindo-lhe a pecha de empresa veículo, servindo como mera condutora à finalidade de compensar prejuízos e evitar a tributação no Brasil, ou seja, seria uma espécie de "Treaty Shopping", que, para alguns, constitui burla à legislação, ante ao alegado abuso de tratados internacionais que evitam a dupla tributação e não é recomendada pela OCDE.

Luís Eduardo Schoueri define que esse fenômeno ocorre quando, para obter benefício em local beneficiado por acordo de bitributação, “*um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte de rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios*” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: RT, 1995, p.21).

Nem assim a tese vingaria, pois as companhias já existiam em seus respectivos países muitos anos antes dos fatos geradores e não há qualquer pecha indicada pela fiscalização quanto à regular existência das mesmas. Não serve de “veículo” a nenhum tipo de ilegalidade, tem propósito, tem histórico, tem altos e baixos, sendo lícita suas existências.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar!

Não obstante as conclusões apriorísticas sobre as escolhas que levam empresas transnacionais a buscarem estruturas societárias e instalação de operações lícitas em diversos países reflete muito mais o desconhecimento dos agentes administrativos quanto às demandas econômicas internacionais do que verdadeira relevância argumentativa. Com efeito, em excelente estudo doutrinário sobre “*O planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade*”, vê-se as seguintes e lúcidas conclusões:

Embora a tributação seja um influenciados na atração de empresas, não é ele o que prepondera. Quando o assunto é investimento estrangeiro direto (IED) genuíno, os tributos ocupam a quarta ou quinta posição na ordem do que é considerado pelos investidores. Antes, são apontados outros fatores tidos como mais importantes, a exemplo de: estabilidade política e instituições fortes, infraestrutura, acesso a mercados e matérias-primas e mão de obra qualificada.

No mesmo sentido, a OCDE estende que a política fiscal e seus incentivos ocupam um espaço limitado na tomada de decisão do local onde será alocado o IED. Assim, é errado analisar a questão a partir de uma lógica essencialmente do país, mas, numa perspectiva nacional, não é estatisticamente tão relevante, uma vez que isso não torna o país desinteressante a investimentos externos por si, o que parece ser verificado no mundo real.

(OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; HOLMES, João Marcelo. *O planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade*. In RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 658).

Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito comercial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica a par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, “*Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’*. *O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do*



*conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas.”* (TEODOROVICZ, Jeferson. *O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios*. In RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 578).

Ressalte-se, ainda, não ser possível concluir ter havido uma pretensa – e a meu ver inexistente – artificialidade na conduta do contribuinte em manter estrutura societária no exterior para, supostamente, reduzir artificialmente a carga tributária, porquanto tal conclusão não encontra guarida na realidade indicada nos autos processuais, nem se justifica pelas teorias de escol, que pretendem desconstituir negócios sob o prisma do dever de solidariedade que subjaz ao denominado *Dever Fundamental de Pagar Tributos*, conforme ensino do professor português José Casalta Nabais<sup>1</sup>.

É bem verdade que tal teoria, utilizada inadequadamente, pode levar o intérprete apressado a pressupor que, sendo fundamental o dever do contribuinte de pagar tributo, deve o mesmo organizar seus negócios de forma a sujeitar-se à opção tributária mais onerosa. Ora, se pagar é um dever, tudo aquilo que fosse contrário ao pagamento seria ilegal (reitere-se que é um argumento hipotético e equivocado).

Trata-se de equívoco interpretativo, até porque não é isso que a teoria prega. *Não se pode conceber um livro pela capa ou uma teoria pelo título!*

No Brasil, há grandes professores que defendem o dever de pagar tributos como algo ínsito às sociedades modernas, a exemplo do professores Ricardo Lobo Torres<sup>2</sup>, Marcus Abraham<sup>3</sup>, Marco Aurélio Greco<sup>4</sup>, Marciano Seabra de Godoi<sup>5</sup>, Sérgio André Rocha<sup>6</sup>, Carlos Alexandre de Azevedo Campos<sup>7</sup>, Klaus Tipke<sup>8</sup>, Douglas Yamashita<sup>9</sup>, dentre outros. Citam o dever de solidariedade social e as exigências ínsitas coexistência da vida comum como elemento que torna admissível um dever coletivo fundamental de pagar tributos.

---

<sup>1</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Almedina: Coimbra, 1998.

<sup>2</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Solidariedade e justiça fiscal*, In: TORRES, Ricardo Lobo (coord.). *Estudos de Direito Tributário: Homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio: Forense, 1998; TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. In: BALEEIRO, Aliomar (Org.). *Tratado de direito tributário brasileiro*. t. II. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

<sup>3</sup> ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Do Poder à Função Tributária*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

<sup>5</sup> GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Organizadores). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

<sup>6</sup> ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

<sup>7</sup> CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição do Crédito Tributário*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (Coordenadores). *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Jus Podivm, 2019.

<sup>8</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>9</sup> Idem.

Mas a doutrina nunca pretendeu justificar – e isso fica evidente em todas as obras citadas – pela opção da ilegalidade, do excesso, da desproporção ou da injustiça na cobrança de tributos, assim como não serve de parâmetro nem justifica qualquer tentativa de maximização de arrecadação, nem impõe ao contribuinte o exercício de escolha à tributação mais onerosa.

Note-se que os defensores da teoria do dever fundamental de pagar tributos *não afastam*, em nenhuma hipótese, todos os limites e travas do ordenamento jurídico ao exercício do poder de tributar<sup>10</sup>. O próprio Prof. José Casalta Nabais dedica grande parte de sua obra para advertir que as limitações constitucionais e legais protetivas do contribuinte não são afetadas pelo reconhecimento desse dever coletivo.

É dizer: Não há dever fundamental de pagar *ilegalmente* tributo, tanto quanto inexistente dever fundamental do contribuinte de sujeitar-se a excessos ou a qualquer exigência que não esteja objetivamente parametrizada pela licitude.

Exatamente por isso, propõe-se aqui um novo olhar hermenêutico que afaste as amarras interpretativas sobre a teoria, passando a concebê-la não apenas sob a égide do dever fundamental de pagar tributos, mas sob a compreensão do dever fundamental de pagar (*legalmente*) tributos<sup>11</sup>.

Essa proposta autoriza admitir que todos estão conectados às demandas sociais exigidas pela solidariedade comunitária ínsita ao Estado Fiscal, exigindo de pessoas físicas e jurídicas o cumprimento do dever colaborativo tributário, porém, reforça que o dever fundamental de pagar tributo nunca nascerá da ilegalidade, em quaisquer de suas modalidades.

Dito de outro modo, nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, ter-se-á como inválida a exigência da exação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar *ilicitamente* tributos. Trata-se da realização do *princípio da tributação conforme a lei*<sup>12</sup>, em última instância, o princípio da legalidade, como elemento basilar do ordenamento jurídico, cuja aplicação conjunta torna possível o reconhecimento do dever jurídico em apreço.

---

<sup>10</sup> Cite-se o Professor Marciano Seabra de Godoi, também, um dos grandes defensores da teoria, para quem “a afirmação das íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um dever fundamental de pagar impostos poderão causar espécie e ser mal compreendidos. Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar” (GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: \_\_\_\_\_ (Coords.) GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

<sup>11</sup> Sobre o tema, ver: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR (LEGALMENTE) TRIBUTOS: SIGNIFICADO, ALCANCE E ANÁLISE DE PRECEDENTES DO CARF. Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 197-224. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1209/2014>.

<sup>12</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Revisitando o tema da obrigação tributária*. In: \_\_\_\_\_ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

Assim, ainda que se admita que a existência do princípio da solidariedade social que justifica a existência do dever fundamental de pagar (legalmente) tributo, tal fato não tem a aptidão de afastar, limitar ou inviabilizar outros princípios e regras que integram a ordem constitucional e validam juridicamente o fenômeno da tributação, sobretudo, as limitações constitucionais ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte. Em circunstâncias que desafiem o intérprete à derrotabilidade (*defeasibility*)<sup>13</sup> de algum deles, o dever fundamental de pagar (legalmente) tributos não terá ascendência sobre os demais, sugerindo-se a solução a partir do sobreprincípio da proporcionalidade e da técnica do balanceamento (*balancing*), a fim de alcançar solução verdadeiramente justa, servindo de freios e contrapesos do próprio ordenamento jurídico. Sobre esse tema, tive oportunidade de me manifestar em recente trabalho acadêmico:

Não obstante, há diversas situações em que a colisão se dá diretamente entre princípios que estão em patamares constitucionais idênticos, devendo o intérprete, nesse caso, valer-se de um sobreprincípio que busque sopesá-los, em proteção do próprio ordenamento jurídico, alcançando um balanceamento possível entre ambos (*balancing*) e, por meio do critério da ponderação, promover a adequada aplicação daquele que, em sendo privilegiado, faça menos mal ao outro.

(...)

Assim, a concepção da proporcionalidade como princípio norteador dos demais princípios e como garantia constitucional para a proteção de direitos fundamentais permite ao intérprete aplicar adequadamente a legislação infraconstitucional, inclusive em âmbito tributário, para validar ou afastar as normas jurídicas desafiadas por meio da subsunção às exigências da proporcionalidade. (ALBUQUERQUE, 2020)<sup>14</sup>

Penso ser essa a hipótese em análise, onde não é possível vislumbrar, a meu sentir, qualquer pecha de ilegalidade que justifique a desconsideração da realidade fática que sugira atribuir artificialidade à conduta do sujeito passivo. Não houve empresa veículo envolvida, não existiu simulação, dolo, fraude, conluio – tanto que não houve qualificação da multa –, não se comprovou ausência de propósito comercial na composição societária internacional do grupo, não houve omissão de registros contábeis nos balanços das companhias envolvidas, razão pela qual não é possível validar a pretensão fazendária de alcançar os fatos econômicos indicados nos autos de infração.

Cite-se decisões do CARF que corroboram com a tese ora ventilada:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS. Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta.

---

<sup>13</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. The ascription of responsibility and rights: *Proceedings of the Aristotelian Society*. Londres, XLIX, p. 171-194, 1948.

<sup>14</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *A proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*. In: \_\_\_\_\_ (Coords.) VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CELESTINO JUNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. *Novos tempos do direito tributário*. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p.71;73.

(Acórdão n.º 1302003.030 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 16 de agosto de 2018)

RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO NA CONTROLADA DIRETA. A controlada no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária. PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADAS INDIRETAMENTE, SEDIADAS NO EXTERIOR. REGIME DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual alguma filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, devem ser previamente consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. (Acórdão n.º 1301002.443 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 17 de maio de 2017)

RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO NA CONTROLADA DIRETA. A controlada no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária. Acórdão n.º 1201001.465 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 9 de agosto de 2016)

Consigne-se que a administração tributária costuma presumir a artificialidade da estrutura sociedade da contribuinte a partir de um critério de abusividade e, ainda que não deixe claro, pretende justificar a autuação na norma geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*.

Penso que inexistência atual de norma específica que discipline a pretensa desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário “abusivo” ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário. Cabe ao legislador – e somente a ele – indicar normas ordinárias de reação ou proibição a planejamentos tributários específicos (assim entendidos as “SAAR – *Special Anti Avoidance Rules*”) ou normas gerais de idêntica natureza (“GAAR – *General Anti Avoidance Rules*”), sob pena de se admitir que a generalidade da norma geral antielisiva, que possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária, autorize o fisco a indicar limites à regular prática de planejamento tributário lícito, que não representa qualquer prática de ato ilegal, não enseja presunção de abuso, não demanda ser combatido (até porque é lícito) ou justifica autuações subjetivas. Com efeito, conforme leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “*a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada*”<sup>15</sup>, cabendo ao legislador, portanto, discipliná-la e a administração cumprir a disciplina. Fora daí repousará o excesso!

Cito a doutrina de Marco Aurélio Greco em torno do tema do planejamento tributário, cuja obra é fruto de muita incompreensão, mas que busca indicar os limites a essa prática, mesmo que parametrizada por atos lícitos (sem patologias), porém, com a intenção exclusiva de obter economia tributária. O ilustre Professor *afasta a possibilidade de*

---

<sup>15</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 196.

*desconsideração primária dos negócios jurídicos*, sob o entendimento de que o CTN impõe a necessidade de promulgação de lei ordinária que fixe os limites ao agir estatal, nos seguintes termos:

Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que *a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal.*

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a *disciplina indispensável*, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, *não veiculou uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada*, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.

Isso significa que, *enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se.* Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconsideração nele fundamentado (o que não impede, porém, as reações já examinadas, nos casos de abuso ou fraude à lei)<sup>16</sup>. (Grifou-se)

O Prof. Luís Eduardo Schoueri confirma tal entendimento, ao estatuir que “não há lei que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Ao contrário, sob pena de caracterização de confisco, *a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória*. Ora, se ao particular é assegurado o direito de incorrer, ou não, naquela hipótese, então não se pode considerar fraudulenta a decisão do planejamento tributário”<sup>17</sup>.

Não obstante, admite-se, sim, o combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja conduta específica. Nesses casos, o contribuinte transmuda artificialmente a realidade de forma simulada, como forma de obter proveito ilícito, cabendo nesses casos – *diferentes do que ora se julga* – a aplicação firme da lei para impedir a perpetuação da ilegalidade praticada. Neste sentido, cite-se decisão deste Colegiado, relatada pelo voto do i. Conselheiro Efigênio Freitas Junior, neste sentido, a saber:

#### SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

No cenário em que há cumprimento formal da lei - emissão de nota fiscal e respectiva contabilização - se analisados os fatos sob a lente restritiva do Direito Privado não há falar-se em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da *artificialidade*. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a

---

<sup>16</sup> GRECO, Op. Cit. p. 568.

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual, n. 24, 2010, p. 355.

atuação do fisco; permitir que o sujeito passivo, a despeito do exercício de atividade empresarial, cubra-se com o manto da isenção. O que, além de ilegal, vai de encontro ao princípio da livre concorrência e ao cumprimento do *dever fundamental de pagar tributos*.

*Arranjo tributário simulado, artificioso, com vistas a transparecer para o fisco inoportunidade de ilegalidade ou descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e artigo 12 e parágrafos da Lei nº 9.532, de 1997. Agir com consciência e vontade, e modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador, as quais impactam na redução do montante devido de tributo, é conduta que atrai a incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. (Grifou-se)*

A necessidade de se combater *atos ilícitos*, mediante elementos de controle ou de fiscalização que demandem do ente tributante afastar do mundo jurídico atos jurídicos eivados da pecha do dolo, fraude, simulação ou abuso, tem como fundamento da desconstituição do ato uma contrariedade objetiva à norma vigente e se justificam no dever geral de combate à evasão (ilícita). Existe um defeito do ato ou negócio jurídico por patologia invencível, seja por defeito de forma, seja por vício da manifestação da vontade.

Todas as razões de mérito apontadas trazem a esta Relatoria conclusões contrárias a que chegou a administração tributária e a douta instância de piso, a ensejarem a desconstituição dos autos de infração, devendo-se dar provimento ao apelo do sujeito passivo. Os demais pontos da defesa perdem objeto, em razão desta conclusão.

Destaque-se, por fim, que esta Turma de Julgamento debruçou-se sobre o tema ao apreciar o **acórdão 1201-005.381, de 21 de outubro de 2021, desta mesma Relatoria**, chegando-se a idêntica conclusão ora proposta, conforme revela a ementa a seguir reproduzida:

CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS DECORRENTES DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADAS INDIRETAS. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ENTRE SOCIEDADES DIFERENTES.

Para fins de apuração do lucro real de grupos transnacionais, não é possível deixar de considerar o resultado positivo ou negativo dos balanços de companhias estrangeiras controladas por empresas brasileiras, demonstrando-se indevida e ilegal a pretensão fazendária de tributar o resultado operacional de controladas indiretas que não possuam vínculo societário imediato com o sujeito passivo no Brasil.

O lucro auferido por companhia estrangeira não controlada diretamente por empresa brasileira não se sujeita à composição do lucro real no Brasil, salvo após sua consolidação na demonstração de resultado do balanço de pessoa jurídica intermediária que a controle, admitida a compensação anual de resultados positivos e negativos. A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, depende de relação jurídica societária direta, para fins de registro para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil

A tributação com bases universais é técnica legislativa válida e reconhecidamente útil ao ordenamento jurídico nacional, porém, sua existência não autoriza a administração pública a pretender transfigurar e relação tributária e desfigurar os limites da legalidade para alcançar fato econômico indireto, não vinculado ao sujeito passivo situado em território nacional que não seja beneficiário direto de resultados econômicos havidos por terceiros indiretamente relacionados.

Por expressa previsão do art. 1º, § 6º, da IN SRF 213/2002, os resultados auferidos no exterior, por intermédio de outra pessoa jurídica que seja controlada indiretamente por

companhia brasileira, serão consolidados no balanço da controlada direta também situada no exterior, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, razão pela qual a consolidação dos balanços das companhias estrangeiras, nela incluídas os resultados econômicos positivos e negativos decorrentes de suas atividades, regularmente registrados em sua contabilidade, será o elemento adequado para transferir ao sujeito passivo no Brasil a parcela remanescente de lucro a ser adicionado na apuração do lucro real.

**DEVER LEGAL DE PAGAR (LICITAMENTE) TRIBUTOS. DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. INEXISTÊNCIA DE ABUSIVIDADE DE DIREITO, ARTIFICIALIDADE DE FORMAS, FRAUDE, DOLO, CONLUÍO OU QUALQUER PATOLOGIA DO ATO JURÍDICO PRATICADO.**

Nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, torna-se ilegítima a autuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos.

A inexistência de norma jurídica específica que discipline a desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário abusivo ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário, de forma que a norma geral antielisiva do art. 116 do CTN possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária.

Admite-se combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja tipo infracional específico.

Considerando o entendimento unânime da Turma de Julgamento, deve-se desconstituir os autos de infração em referência.

## **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque