



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10600.720032/2013-42
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.088 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ART. 74 DA MP N° 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP n° 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERAÇÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP n° 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei n° 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

CONTROLE DIRETO E INDIRETO. LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA.

A legislação societária permite a construção de estruturas conforme a necessidade do grupo econômico e tutela pela transparência das informações

da rede de empresas mediante métodos de avaliação de investimentos (MEP) e consolida institutos para o exercício do poder e controle de cada ente empresarial. Nesse contexto, o controle pode ser exercido de maneira direta ou indireta, pois o que importa é o poder dos investidores para deliberar sobre o destino dos negócios do grupo.

APURAÇÃO DOS LUCROS E OUTROS RESULTADOS NO EXTERIOR.

O art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, com base na legislação tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e na legislação empresarial dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), estabelece procedimentos para apurar os lucros de controladas e coligadas e resultados de outras participações societárias. O rito previsto nos §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da instrução normativa operacionaliza a apuração dos lucros (1) das controladas no exterior (diretas ou indiretas), que serão adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil, (2) das coligadas, que serão adicionados ao lucro da investidora, e (3) das filiais e sucursais que serão adicionados ao lucro líquido da matriz no Brasil, que será, para os três casos, considerado de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores. O § 6º dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 2604/2640) interposto por USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-001.619 (e-fls. 2579/2593), pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 04/05/2016, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e negado provimento ao recurso de ofício.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 1934/2007), relativa aos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, discorre sobre tributação de lucros auferidos no exterior. A Contribuinte, controladora direta das empresas USIMINAS EUROPA (Dinamarca), USIMINAS INTERNACIONAL (Luxemburgo) e USIMINAS COMMERCIAL (Ilhas Cayman) não teria oferecidos os lucros auferidos pelas empresas à tributação, por entender que o Brasil tem acordos para evitar bitributação com a Dinamarca e Luxemburgo, e que em relação à USIMINAS COMMERCIAL os resultados apurados não seriam classificados como lucros nos termos da legislação contábil e fiscal. Ademais, em relação à Dinamarca, o art. 23 do tratado de bitributação determina que os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima não seriam tributáveis no Brasil. Com base na documentação apresentada pela Contribuinte e nas informações disponibilizadas pelos sistemas internos, concluiu a Fiscalização que as receitas seriam tributáveis. Ainda no decorrer da ação fiscal, resolveu a Contribuinte optar pelos benefícios concedidos pelo art. 40 da Lei nº 12.865, de 2013, e efetuou o pagamento à vista dos débitos relativos à empresa USIMINAS EUROPA (Dinamarca). Assim, foram lançados de ofício os valores correspondentes às empresas USIMINAS INTERNACIONAL (Luxemburgo) e USIMINAS COMMERCIAL (Ilhas Cayman), formalizados em autos de infração de IRPJ e CSLL, com fulcro no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 2012/2055), que foi julgada procedente em parte (e-fls. 2374/2427) pela decisão da primeira instância (DRJ), para afastar os lançamentos de ofício referentes à empresa USIMINAS COMMERCIAL (Ilhas Cayman). Em razão do valor do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 2446/2495). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício (e-fls. 2579/2593).

Devidamente cientificada (e-fl. 2595), a PGFN não apresentou recurso especial em face da negativa do provimento do recurso de ofício (lançamentos de ofício da empresa USIMINAS COMMERCIAL).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 2604/2640), para devolver a matéria relativa à tributação da empresa USIMINAS INTERNACIONAL (Luxemburgo). O

despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2681/2684 deu seguimento ao recurso. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fls. 2686/2734).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação que foi julgada procedente em parte pela 15ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro, no Acórdão nº 12-68.871, na sessão de 26/09/2014, para afastar os lançamentos de ofício referentes à empresa USIMINAS COMMERCIAL (Ilhas Cayman). Acolheu o Colegiado, por maioria de votos, esclarecimentos da Contribuinte no sentido de que a empresa teria como função a captação de recursos no exterior, ocasião em que emitiu títulos (eurobonds), cujos recursos obtidos foram repassados para a Contribuinte a título de empréstimo, havendo neutralidade no resultado porque as operações de captação e empréstimo obedeceram condições equivalentes. Para se proteger a variação cambial de moedas distintas, foi realizada operação de hedge (swap). E em razão da Lei nº 11.638, de 2007, adotando os novos padrões contábeis, efetuou a contabilização dos derivativos pelo valor justo, que foi ajustado pela Contribuinte para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL com base no art. 16 do Regime Tributário de Transição, procedimento que foi contestado pela Fiscalização, que entendeu que os ajustes do RTT não se aplicava à empresas com sede no exterior. Ao final, entendeu a Turma da DRJ que, ou se procedia a reavaliação dos ativos a valor justo e se efetuavam os ajustes do RTT, como fez a Contribuinte, ou não se aplicava a reavaliação dos ativos e por consequência não haveria valor de reavaliação a tributar. Ou seja, nenhuma das hipóteses resultaria em resultado tributável. Segue transcrição da ementa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADAS. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. INEXISTÊNCIA DE CONFLITO.

A tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior não viola os tratados de bitributação celebrados pelo Brasil com base na Convenção-Modelo da OCDE.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADA. AVALIAÇÃO DE ATIVOS FINANCEIROS. LEI Nº 11.637/2007. RTT.

O rendimento contabilizado por força modificação do critério de reconhecimento da receita na apuração do lucro líquido não terá efeito para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição - RTT.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADAS

As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido.

Em razão do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 04/05/2016, por meio do Acórdão nº 1401-001.619, decidiu no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, conforme ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADA. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. CABIMENTO.

Não se trata aqui de tributação de lucros auferidos pela Recorrente no exterior, mas de repercussão dos lucros auferidos pela sua controlada e apurado por meio do Método de Equivalência Patrimonial. Exige-se IRPJ e CSLL sobre a equivalência patrimonial obtida a partir do resultado gerado em Luxemburgo pela equivalência patrimonial gerada pelo resultado em Portugal. O STF julgou inconstitucional apenas a aplicação do MEP no caso de coligadas não estabelecidas em paraíso fiscal. Deve ser, portanto, mantido o Acórdão da DRJ.

SWAP. RTT. EFEITOS TRIBUTÁRIOS NEUTRALIZADOS.

Uma vez que apenas se chega à tributação pelo MEP dos lucros auferidos pela empresa estabelecida no exterior em 2008 por meio da aplicação de uma das normas contábeis do IRFS, que antes não era aplicável, tal tributação precisaria ser neutralizada por conta do RTT, de modo que, ou não há o que tributar, ou, se há, o efeito é neutralizado. Deve ser, portanto, mantido o Acórdão da DRJ.

Cientificada (e-fl. 2595), a PGFN não apresentou recurso especial em face da negativa do provimento do recurso de ofício (lançamentos de ofício da empresa USIMINAS COMMERCIAL).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 2604/2640), para devolver a matéria relativa à tributação da empresa USIMINAS INTERNACIONAL (Luxemburgo). Discorre que as atividades desenvolvidas pela USIMINAS INTERNACIONAL são de uma holding pura, ou seja, não haveria necessidade da posse de diversos itens de ativo imobilizado, infraestrutura desenvolvida e tampouco de elevado número de funcionários, ou seja, não haveria óbice para que exercesse o controle da USIMINAS PORTUGAL, de onde os resultados tributáveis teriam tido a origem. Entende que a Convenção Brasil-Luxemburgo não impõe a obrigatoriedade de que o lucro seja obtido a partir de atividades operacionais realizadas em solo luxemburguês. Aduz que a autoridade autuante não comprovou que a

USIMINAS INTERNACIONAL não teria um estabelecimento permanente em Luxemburgo, e que nunca foi constituída sob a forma da "holding de 1929" que caracterizaria tratamento fiscal privilegiado e não oponível ao tratado. Discorre sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre as normas da legislação interna, para concluir sobre a prevalência da Convenção Brasil-Luxemburgo sobre a norma contida no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001. Entende que a correta exegese do art. 7º do tratado revela a incompatibilidade com o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, tanto para a tributação do IRPJ quanto da CSLL. E, caso sejam superados os argumentos anteriores, protesta sobre a base de cálculo, no sentido de que poderia ter havido apenas a tributação no Brasil do lucro de 97.431,36 euros, e não o valor de 7.447.935,70, que corresponde ao resultado da equivalência patrimonial da sua participação na controlada direta USIMINAS PORTUGAL. Protesta também que a legislação brasileira não autoriza a tributação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas, a menos que se desconsidere a personalidade jurídica da controlada direta, o que não ocorreu no presente caso. Requer o total cancelamento do auto de infração.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2681/2684 deu seguimento ao recurso.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões. Discorre que houve uma interposição de sociedade em Luxemburgo, o que caracterizou o aproveitamento indevido do tratado Brasil-Luxemburgo, que a sede da USIMINAS INTERNACIONAL sempre esteve de fato no Brasil, com seus diretores residentes no Brasil, e que as atividades administrativas foram todas terceirizadas pela a SGG (sociedade de Luxemburgo), ou seja, a empresa tinha existência apenas formal. E, tendo o grupo empresarial concentrado as atividades operacionais e lucrativas em controlada indireta - USIMINAS PORTUGAL - sediada na Ilha da Madeira, região qualificada como dependência com tributação favorecida nos termos da legislação tributária brasileira, consumou a interposição de sociedade em Luxemburgo, visando beneficiar-se do tratado Brasil-Luxemburgo. Discorre sobre a aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, para as controladas diretas e indiretas, que se trata de norma CFC, e que os lucros previstos da norma, cuja valoração é efetuada pelo Método de Equivalência Patrimonial, não entram em conflito com o tratado de bitributação. Requer que seja negado provimento ao Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2681/2684, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do Recurso Especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

Há que se delimitar a matéria devolvida pela Contribuinte.

Transcrevo excerto do paradigma (Acórdão nº 101-95.802) que se mostra preciso para delimitar o ponto:

Nessa linha de raciocínio, concluo que a tributação com fulcro no art. 74 da MP Nº 2.158-35/01 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7 da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jalsa, enquanto não disponibilizados.

Parte-se da premissa, portanto, de que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 trata de **lucros** (e não dividendos). E, sob tal perspectiva, haveria um conflito com o art. 7º dos tratados para evitar dupla tributação de renda.

Voltando para o caso concreto, a matéria a ser analisada é se o Tratado Brasil-Luxemburgo teria repercussão na materialidade prevista pelo art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

A assunto já foi discutido em recentes julgamentos no presente Colegiado: Acórdão nº 9101-002.589 ("caso EAGLE"), nº 9101-002.751 (PETROBRÁS), nº 9101-002.832 (INTERCEMENT), cujas razões para decidir adoto nos presentes autos.

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

*Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os **lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão***

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

O aspecto **material** da norma trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos de controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. **Não há prejuízo no sistema**.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre **aspecto temporal**: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, **ao final do ano-calendário**.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.** Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Luxemburgo.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit:

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante

destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

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

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

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação

internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

Assim, **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. **Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro** na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, **incidência do IRPJ e da CSLL**.

Tampouco há que se falar em desconsideração da USIMINAS INTERNACIONAL (Luxemburgo), para que fossem tributados os resultados da controlada indireta USIMINAS PORTUGAL (com sede na Ilha da Madeira).

O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, ao discorrer de controladas e coligadas, refere-se tanto ao controle direto quanto indireto.

Fato é que a legislação societária e tributária trata o controle exercido de **maneira direta e indireta sem distinções**.

Os arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), deixam claro o valor tutelado que direciona a relação entre as empresas do grupo: o **poder, ou o controle**, de deliberar sobre o destino da empresa.

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

.....
Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.(...)

§ 2º *Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.*

Como não poderia deixar de ser, o Código Civil de 2002 ratifica o entendimento:

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, ao tratar da consolidação das demonstrações contábeis, discorre sobre os aspectos relevantes para se caracterizar o controle.

Dessa forma, os aspectos relevantes para se caracterizar o controle são:

*- **Poder sobre a investida:** provém de direitos que conferem ao investidor a capacidade para dirigir as atividades relevantes da investida (aquelas que afetam significativamente seu desempenho). Um investidor pode ter poder sobre uma investida mesmo que outra entidade tenha direitos que lhe garanta a capacidade de participar da gestão de atividades relevantes, como é o caso da influência significativa. Contudo, um investidor que tenha somente direitos de proteção sobre uma investida não tem poder sobre a investida e, portanto, não controla sua investida.*

*- **Exposição (ou direitos) a retornos variáveis em razão de seu envolvimento com a investida:** o que ocorre na medida em que os retornos do investidor provenientes do seu envolvimento com a investida variam em função do desempenho da investida e da participação da investidora no capital da investida.*

*- **Capacidade para utilizar seu poder sobre a investida para afetar seus rendimentos sobre o investimento:** o que implica que o investidor tem poder sobre a investida e usa esse poder para influenciar o retorno sobre o seu investimento por meio do seu envolvimento com a investida.*

Como se pode observar, a determinação do controle baseia-se no poder (sobre as atividades relevantes da investida), nos retornos (para o investidor) e na relação entre eles (o uso desse poder para obter retornos sobre o investimento). (grifos originais)

² MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 735-6.

TÔRRES³ menciona o elemento volitivo, em que no controle prevalece a vontade de um sujeito sobre a atividade econômica de outro, inclusive estruturas societárias de forma "piramidal":

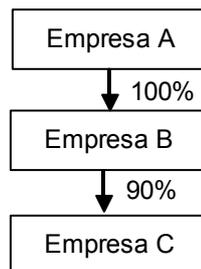
*O controle é sempre considerado com uma relação de dominação, um poder que transcende, inclusive, as prerrogativas da própria assembléia, órgão máximo de deliberações. Como diz Ferri, o controle exprime uma particular posição através da qual **um sujeito é capaz de fazer prevalecer a própria vontade sobre a atividade econômica de uma outra sociedade.***

.....

*Entre os tipos possíveis de grupos transnacionais, persiste a distinção entre eles em razão da relação de controle, na medida em que tais relações se fundam na posse do "pacote de ações", mesmo não sendo necessário que o controle acionário de todas as empresa estejam nas mãos de uma única empresa (formação estrelar). Há formas nas quais **uma empresa controla outras empresas que, por sua vez, possuem o controle de outras - forma piramidal.** E assim por diante. (grifei)*

Na mesma direção, ao dispor sobre exemplos de estruturas societárias, MARTINS⁴ de maneira didática sepulta qualquer dúvida sobre a questão.

Suponha que a Empresa A tenha 100% das ações ordinárias da Empresa B, que é uma subsidiária integral da empresa A. Portanto, a Empresa B é uma controlada direta da Empresa A. Admita adicionalmente que a Empresa B seja detentora de 90% do capital votante de outra sociedade, a Empresa C, como abaixo representado:



*Assim, a **Empresa C também será uma controlada da Empresa A**, só que agora indiretamente, ou seja, por meio de sua controlada, a Empresa B, a qual por sua vez é a controladora direta de C (ou controladora intermediária), e a Empresa A é a controladora indireta (ou controladora final) de C. (grifei)*

Em entendimento consonante, MAMEDE⁵ não hesita ao colocar o poder como vetor principal na relação entre as empresas.

³ TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 263-5. Não foram incluídas as referências do autor.

⁴ MARTINS, 2013, p. 737.

Sociedade controlada é aquela na qual a maioria dos votos nas deliberações de quotistas ou acionistas, bem como o poder de eleger a maioria dos administradores, pertença a outra sociedade que, assim, será chamada de sociedade controladora. Também haverá controle societário quando a titularidade das ações ou quotas necessárias para decidir as deliberações sociais e de eleger a maioria dos administradores for de uma sociedade que, por seu turno, seja controlada por outra. Assim, se a sociedade A for controladora da sociedade B e esta, por seu turno, for controladora da sociedade C, a sociedade A será considerada controladora da sociedade C. (grifei)

Fato é que, quando os investimentos eram avaliados pelo custo de aquisição, e os lucros das investidas só eram refletidos na investidora quando eram efetivamente distribuídos, havia separação clara entre a entidade jurídica investidora e a entidade jurídica investida. Contudo, com a adoção do método da equivalência patrimonial para os investimentos em forma de controladas e coligadas, passa-se a visualizar o **grupo econômico** como um todo. Vale transcrever a redação do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976:

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

O contexto delineado pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior⁶ consolida o entendimento:

*7. Inicialmente, os investimento eram avaliados pelo custo de aquisição, razão pela qual os lucros das empresas investidas só eram reconhecidos pelas investidoras quando efetivamente recebidos. Todavia, por influência americana e inglesa, foi desenvolvida a idéia de consolidação de balanços, calcada, principalmente, no afastamento da figura da entidade jurídica e da adoção do conceito de entidade econômica, em que, mais do que a propriedade, **o que se ressalta é o controle.**(grifei)*

Como se pode observar, entender que o controle se restringe ao controle direto implica em completo desvirtuamento da liberdade negocial do qual dispõem as empresas para organizarem seus grupos econômicos. A legislação societária permite a construção de estruturas conforme a necessidade do grupo, tutela pela transparência das informações da rede de empresas, mediante métodos de avaliação de investimentos (MEP) e consolida instrumentos para exercício do poder de cada empresa.

Portanto, não há que se falar em desconsideração da pessoa jurídica, mas sim em aplicação da lei tributária, cuja incidência reflete-se tanto a controladas diretas quanto a indiretas.

⁵ MAMEDE, Gladston. Direito Empresarial Brasileiro : direito societário : sociedades simples e empresárias, volume 2, 3ª ed. São Paulo : Atlas, 2008, p. 209.

⁶ SOUZA JUNIOR, A. P. A Disponibilidade de Lucros Oriundos do Exterior. In: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte: Imprensa, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003, p. 51.

Tampouco há que se contestar a base de cálculo apurada no lançamento fiscal. Não há uma dupla tributação sobre os lucros auferidos pela USIMINAS INTERNACIONAL (Luxemburgo) e USIMINAS PORTUGAL (com sede na Ilha da Madeira). Pelo contrário, deixou claro a autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1968):

93. Tomou-se o cuidado de evitar a duplicidade e tributar somente o lucro obtido pelo Usiminas, não considerando a variação cambial e expurgando os efeitos dos lucros de uma empresa em outra do grupo.

Ao contrário do que aduz a Contribuinte, não houve uma dupla tributação sobre os lucros da USIMINAS PORTUGAL refletidos via MEP na USIMINAS INTERNACIONAL.

O que se observa é preocupação expressa da autoridade fiscal em se apurar, individualmente, o lucro, precisamente sob a perspectiva da legislação tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e da legislação dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil).

Nesse contexto insere-se o art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002.

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo

país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

*§ 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. (grifei)*

O dispositivo normativo discorre sobre todo o caminho a ser seguido para a apuração dos resultados obtidos pelas empresas que mantêm vínculo, seja de qual for a natureza, com a investidora no Brasil.

Observa-se que os §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º ratificam o disposto nos diplomas legais, discorrendo sobre os procedimentos em relação aos **lucros, rendimentos e ganhos de capital** auferidos no exterior, (1) por meio de sucursais, filiais, e (2) os decorrentes de participações societárias em **controladas e coligadas**.

Naturalmente, podem-se obter receitas no exterior **além** das decorrentes de lucros de sucursais e filiais e resultados de participação societária de controladas e coligadas.

Trata-se do escopo do § 6º, ao predicar que os resultados obtidos por essas sucursais, filiais, controladas e coligadas, por meio da participação em outra pessoa jurídica, cujo vínculo seja de qualquer natureza, também devem ser considerados para efeitos de tributação.

Percebe-se, portanto, procedimentos diferentes, para resultados auferidos por (1º caso) filiais, sucursais e investimentos de participação societária na condição de controladas e coligadas, e (2º caso) todos os outros.

No primeiro caso, o art. 25, § 2º, inciso II, dispõe que (a) os lucros das controladas no exterior (diretas ou indiretas), serão adicionados ao lucro líquido da **controladora** no Brasil, (b) os lucros da coligadas serão adicionados ao lucro da investidora, e (c) os lucros das filiais e sucursais sejam adicionados ao lucro líquido da **matriz** no Brasil, de **forma individualizada**, por filial, sucursal, controlada ou coligada, **vedada a consolidação dos valores**.

Portanto, preciso o entendimento de que, mesmo os lucros das controladas indiretas devem ser adicionados ao lucro da controladora no Brasil.

No segundo caso, fala-se em **consolidação, no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada**, dos resultados auferidos mediante participações societárias de qualquer tipo, ou seja, referem-se a todos os outros resultados que não digam respeito aos lucros de controladas ou coligadas decorrentes do MEP e aos lucros de filiais e sucursais.

Caso assim não se entenda, admitir-se-á a existência de dois comandos normativos sucessivos (§§ 5º e 6º) dispondo sobre condutas conflitantes (o primeiro determinando apuração individualizada para cada empresa, e o segundo determinando a consolidação dos resultados).

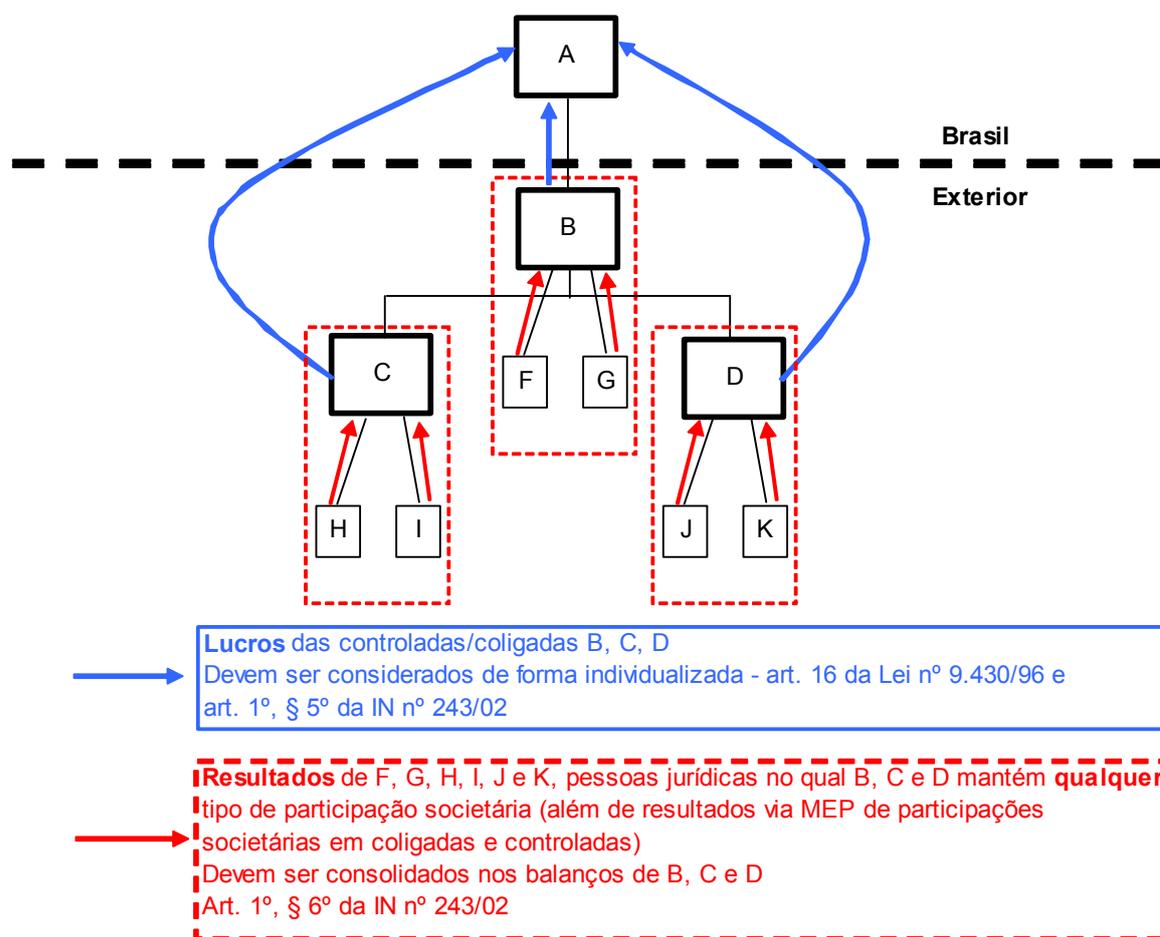
Como já dito, a sequência dos §§ 1º a 6º determina o caminho para se apurar os resultados no exterior.

Primeiro, determina o procedimento a ser adotado para controladas e coligadas (§§ 1º a 5º), e depois, no § 6º, dispõe sobre a tributação residual (demais resultados das demais empresas com qualquer vínculo societário).

Tributa-se, portanto, no § 6º, **todo** o resto não abrangido pelo § 5º: **resultados** auferido pelos demais investimentos e outras fontes de receitas, como, por exemplo, de natureza financeira.

Trata o § 6º de materialidade independente, complementar, um *plus*, que excede e não se comunica com o previsto no § 5º.

Apresento o quadro a seguir para ilustrar o entendimento:



Nesse sentido, o art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe sobre a tributação das controladas, tanto diretas quanto indiretas.

Assim, em uma estrutura societária com várias ramificações, os lucros auferidos por controladas e coligadas devem ser apurados **individualmente**, ainda que haja duas ou mais empresas coligadas/controladas localizadas no mesmo país. E, na apuração do

resultado de cada controlada/coligada, devem ser consolidados os resultados dos demais investimentos da correspondente empresa, independente da vinculação societária.

Portanto, na medida em que se tributa individualmente o lucro auferido no exterior de cada controlada/coligada direta ou indireta, a apuração dos lucros dessa controlada/coligada não pode incluir os resultados apurados via MEP dos seus investimentos. Das duas uma: ou se tributa individualmente o lucro auferido no exterior de cada controlada/coligada direta ou indireta, ou se consolida o resultado apurado via MEP das participações societárias das controladas/coligadas. Opção legislativa é clara pela apuração dos resultados de controladas ou coligadas individualizada, razão pela qual deve se afastar os resultados auferidos de investimentos destas controladas e coligadas por meio de equivalência patrimonial, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996 e do art. 1º, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da IN SRF nº 213, de 2002, sob pena de bitributação.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao Ilustre Relator, por quem tenho profunda admiração, dirirjo quanto ao mérito do recurso especial. Voto pelo provimento do recurso especial do contribuinte .

Lembro que o Relator entendeu que *“para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos por controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos por meio do Método de Equivalência Patrimonial.”*

No entanto, o artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo (Decreto nº 85.051/1980), impede a tributação de lucros apurados pela sociedade residente em Luxemburgo. É o teor do citado artigo 7º:

Artigo 7

Lucros das empresas

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

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

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

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

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

Sobreleva considerar, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça decidiu que **os Tratados Internacionais prevalecem sobre as normas de direito interno**, em razão de sua especialidade, nos termos do artigo 98, do Código Tributário Nacional:

“(…) 3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. *O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a*

hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º, da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP (Recurso Especial nº 1.325.709, 1ª Turma, DJe de 20/05/2014)

É importante ponderar que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento referido, também reconheceu a ilegalidade do artigo 7º, §1º, da IN/SRF 213/2002, que trata do reflexo na contabilidade da investidora pelo Método de Equivalência Patrimonial. O artigo 7º, §1º da IN/SRF 213/2002 tem a seguinte redação:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Nesse sentido, destaco trecho da íntegra do acórdão (Resp 1.325.709) a respeito da ilegalidade IN/SRF 213/2002:

63. Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais. (...)

66. Nesse contexto, quanto à base de cálculo, como sustentado pela recorrente, o art. 7º, § 1º, da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular.

67. Com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultados de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

Ressalvo que o acórdão referido não foi submetido à sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C, do CPC/1973 e 1.036 a 1.041, do CPC/2015), não sendo obrigatória sua aplicação pelos Conselheiros do CARF (art. 62, §2º, RICARF/2015).

Não obstante isso, a diretriz interpretativa firmada pelo STJ confirma o presente voto, no sentido da aplicabilidade do Tratado Brasil-Luxemburgo, ressaltando-se que naquele julgamento (Resp 1.325.709) foi analisado exatamente o mesmo Tratado ora em questão, internalizado pelo Decreto nº 85.051/1980, dentre outros tratados internacionais.

Assim, como compartilho do entendimento daquela Corte Superior, pela impossibilidade de tributação dos lucros por força de Tratados Internacionais, voto por **dar provimento ao recurso especial**, assegurando a aplicação do artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo.

Pondero, ainda, ter entendimento divergente do nobre relator a respeito do tratamento de lucros de controladas diretas e indiretas.

Pondero que a orientação da Receita Federal do Brasil era pela necessária consolidação dos lucros das **controladas indiretas** na **controlada direta**, como se observa do artigo 1º §6º, da IN SRF 213/2002:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

§ 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.

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas

reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O §6º, acima colacionado, é bastante claro ao determinar que “os resultados auferidos de outra pessoa jurídica” (referindo-se à **controlada indireta**) “na qual a filial, sucursal controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente” (referindo-se à controlada direta), “serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada” (novamente tratando da controlada direta) “para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil”.

Tratamento distinto recebiam as **controladas diretas**, conforme §5º acima reproduzido. Com efeito, “os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação de valores”. A interpretação que concilie os §5º e §6º há de se vislumbrar a clareza do tratamento das controladas diretas pelo §5º e controladas indiretas pelo §6º.

Voto, assim, pelo **provimento do recurso especial do contribuinte**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa