



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.721970/2016-48
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.782 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de outubro de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
OSX BRASIL SA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

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

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PRECLUSÃO. JUNTADA DE DOCUMENTOS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE TRADUÇÃO JURAMENTADA. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência acerca do argumento principal do acórdão recorrido evidencia decisão em contexto fático e jurídico distinto, concernente à apresentação de documentos comprobatórios de direito creditório demandados pela autoridade julgadora de 1ª instância e não à apresentação de documentos exigidos desde o procedimento fiscal para comprovação de despesas.

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-ÁUSTRIA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Áustria 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 nº 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.º 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

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

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

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à matéria “lucros no exterior com tratados”. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. No mérito, por maioria de votos, acordam em: (i) relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento; votou pelas conclusões da divergência o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; e (ii) quanto ao recurso do Contribuinte, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao recurso da Fazenda Nacional, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Viviani Aparecida Bacchmi. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada), e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por OSX BRASIL SA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-003.640, na sessão de 13 de agosto de 2019, no qual assim se decidiu:

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação a operações de hedge e à exigência de juros sobre a multa de ofício; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação a tributação de lucros no exterior, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues que davam provimento; e iii) por maioria de votos, dar provimento ao ponto relativo à multa isolada por força do princípio da consunção, nos termos do voto do Relator, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; neste ponto, votaram pelas conclusões os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2011

PERDAS COM OPERAÇÃO DE HEDGE. DEDUTIBILIDADE. PROCEDÊNCIA

Em não se demonstrando a necessidade da despesa resultante de operações de hedge, face à não caracterização de um bem que se procura proteger ou de alguma obrigação assumida perante terceiros, há que se manter o lançamento resultante da sua glosa

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (Lei 9.249, art. 25/26, c/c MP 2.15835/2001, art. 74).

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ÁUSTRIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.15835/2001. No caso concreto, o Tratado firmado entre Brasil e Áustria não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos no exterior, especialmente quando essa tributação recai sobre lucros gerados em locais onde não há tributação da renda/lucro, locais que não estão abarcados pelo Tratado Brasil-Áustria.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2011 por glosa de perdas em operações de *hedge* e adição de lucros auferidos por intermédio de controlada situada na Áustria, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ em dezembro/2011. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 1269/1297). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa (e-fls. 1555/1598).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 27/05/2020 (e-fl. 1604) e em 15/06/2020 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1605/1634 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1643/1645, do qual se extrai:

“Divergência quanto à cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007 – art. 44 da Lei 9.430/96”

Decisão recorrida:

[...].

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

[...].

No presente caso, percebe-se que o valor da multa de ofício lançada excede em muito ao valor da multa isolada lançada em relação às mesmas infrações, assim, pela aplicação do princípio da consunção a multa isolada restará integralmente absorvida pela multa de ofício lançada. Por estas razões voto no sentido de dar provimento ao recurso neste ponto a fim de excluir a aplicação da multa isolada, em atendimento ao princípio da consunção, em razão de esta ser integralmente absorvida pela multa de ofício.

Acórdão paradigma n.º 9101-003.002, de 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário: 2010, 2011

[...].

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Acórdão paradigma nº 9101-003.914, de 2018:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007, 2008

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

6. Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-003.002, de 2017, e 9101-003.914, de 2018) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável (primeiro acórdão paradigma) e que repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas (segundo acórdão paradigma).

8. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

9. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

A PGFN assim aduz para demonstrar a divergência jurisprudencial:

Com a devida vênia, nota-se que o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da **legislação pertinente (art. 44, II, “b”, da Lei n.º 9.430/96)**, tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes. Doravante se passará a demonstrar que a r. decisão merece ser reformada por esta Col. CSRF.

No que toca à exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, o Colegiado cancelou o lançamento por considerar ilegítima sua cobrança em concomitância com a multa de ofício, amparado no princípio da consunção, mesmo após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, conforme excertos a seguir:

[...]

Ocorre que a **1ª Turma da CSRF do CARF nos acórdãos n.º 9101-003.002 e 9101-003.914**, ao analisar caso similar, interpretaram o art. 44 da Lei 9.430/96, de modo diverso ao esposado pela e. Câmara a quo.

De início, salienta-se que tanto os acórdãos paradigmas como o recorrido referem-se a fatos geradores posteriores a 2007. Assim, não obstante a súmula n.º 105 do CARF, de 08/12/2014, não se aplicar aos fatos geradores posteriores à edição da Lei n.º 11.488/07, apenas para fortalecer a configuração da divergência, registra-se que ambos os acórdãos indicados como paradigmas também foram proferidos após a edição da mencionada Súmula n.º 105 do CARF.

Com efeito, os acórdãos paradigmas acima citados, mantiveram a cobrança de multa isolada exigida de contribuinte, devido ao não recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, e, também, mantiveram a cobrança da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido, senão vejamos:

[...]

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu ser *incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 9101-003.002, de 2017, e 9101-003.914, de 2018) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável (primeiro acórdão paradigma) e “repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada (segundo acórdão paradigma).*

A fim de que não reste dúvida acerca do dissídio jurisprudencial, transcrevem-se trechos dos votos condutores dos acórdãos apontados como paradigmas, no que toca à cumulação de multa de ofício com a multa isolada, **inclusive, manifestando-se expressamente sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e isolada após o encerramento do ano-calendário, assim como afastando expressamente a aplicação do invocado princípio da consunção:**

[...]

Nas hipóteses dos acórdãos paradigmas, tanto como na hipótese analisada pela Câmara *a quo*, os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes.

Note-se que o acórdão recorrido considera incabível a aplicação concomitante da multa de ofício e da denominada multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96, **mesmo após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.**

Por outro lado, os acórdãos apontados como paradigmas consideram, em clara divergência com o acórdão recorrido, ser cabível a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa. De fato, afirmam os paradigmas ser compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, bem como que não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Sendo assim, o acórdão ora recorrido, ao afirmar que a multa de ofício e a multa isolada são excludentes, diverge dos acórdãos paradigmas, que entendem ser plenamente possível a exigência de ambas as multas, por se referirem a infrações distintas, **mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do alcance deste dispositivo legal.** (*destaques do original*)

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido sob os seguintes fundamentos:

Demonstraremos, no presente tópico, as razões pelas quais a autuada deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

Com efeito, a teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o Recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSSL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

O acórdão recorrido entendeu que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração.

Data venia, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”.

Vale dizer, inicialmente, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas.

O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da **multa de ofício**, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo aos anos-calendário de 2009 a 2012 (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). **Por outro lado**, a denominada **multa isolada**, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo contribuinte, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativos aos anos de 2009 a 2012.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. **A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.**

Observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

Logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte.

Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei.

Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.

Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.

Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*, como entendido pela e. Turma a quo, quando afirma que ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

Portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta. *Data maxima venia*, o recorrido cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles.

Se não há nenhuma dúvida de que o recorrido cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão hostilizada e dos elementos colacionados aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque do contribuinte autuado já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a *ratio* da Lei n.º 9.430/96. (*destaques do original*)

Refere acórdão do TRF da 5ª Região em abono ao seu entendimento, invoca o art. 97, inciso VI do CTN e complementa:

O fato de estar sendo exigido da Contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo **não** impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei n.º 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos.

Sob essa ótica, vê-se que o acórdão recorrido criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, o que não pode ser admitido. *Data maxima venia*, este raciocínio não deve prevalecer à medida que cria nova hipótese de dispensa de multa isolada, inovando no ordenamento jurídico.

Tal procedimento, quando efetuado pelo aplicador da lei, decorre de um juízo de equidade, conforme a autorizada doutrina de ALIOMAR BALEEIRO, *verbis*:

“Provavelmente, nenhum tema de interpretação e aplicação das leis tem gerado, ao longo dos séculos, tantas controvérsias e dissertações quanto o da equidade, admitida expressamente pelo art. 108, IV do nosso CTN. (...)

Essa extrema flexibilidade do ex aequo et bono vem sendo disciplinada, até certo ponto, pela doutrina, que define os casos e limites de sua aplicação. A. Silveira, depois de ponderar que a equidade pode ser considerada sob o ponto de vista sociológico, aponta-lhe as seguintes funções: a) no entendimento dos contratos e práticas costumeiras; b) na interpretação das fontes, com o predomínio da finalidade da lei sobre sua letra, preferindo-se a mais benigna e humana; c) na adaptação da norma às circunstâncias singulares do caso concreto: ‘muitas vezes sucede que a generalidade com que foi concebida a norma impede sua correta aplicação às circunstâncias do caso concreto’; e) (sic) na integração das lacunas da norma, como recurso à insuficiência desta; f) na decisão fora das normas, ex aequo et bono (CC, art. 1.037, p. ex.).

(...)

Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.

A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II e III, encontram na equidade, se lhe é concedida expressamente, condição exigida pelo art. 127 do CPC/73, meios de suprir a falta de norma adequada no caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso País ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional.” (BALEEIRO, Aliomar, in Direito Tributário

Brasileiro, 11ª Edição, Forense, pp. 682 e 683. Grifos não constantes do original).

Ocorre que, como lembra ALIOMAR BALEEIRO, o emprego do juízo de equidade no ordenamento jurídico brasileiro tem que estar expressamente autorizado por lei. Tal dogma é um dos fundamentos do ordenamento pátrio, vez que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inc. II, não admite a existência de outra fonte do direito senão a lei formal (ou atos equiparados a lei formal, como as medidas provisórias, leis delegadas, e outros previstos no art. 59 da CF/88). Portanto, o aplicador da lei é obrigado a decidir com base na norma disposta, mas pode se utilizar da equidade apenas quando a lei permitir expressamente, conforme se infere do art. 127 do CPC.

Ora, o Código Tributário Nacional permite o uso da equidade pelo aplicador da lei. Com efeito, o CTN prevê que a lei poderá atribuir ao aplicador juízo de equidade para fundamentar a dispensa de créditos tributários. Confira-se:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

(...)

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso” (Grifos não constantes do original).

Note-se que o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 acima, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário.

Aqui resta claro o óbice para a dispensa da multa exigida do recorrido. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”.

Como inexistente norma que permita a dispensa da multa prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 por considerações de equidade, a posição adotada pela e. Turma *a quo* também, portanto, incorre em conflito com o art. 172 do CTN.

De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Com maior intensidade, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se:

[...]

Assim, conforme bem pontuou o Conselheiro Antônio Bezerra Neto, relator do acórdão paradigma nº 1401-000.761, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 “foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago”.

Frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide sobre a totalidade ou

diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, no percentual de 75%.

Ressalte-se que a alteração legislativa promovida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 foi objeto de análise pelo tributarista Marcos Vinícius Neder em artigo intitulado “O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas”, publicado na Revista Diálogo Jurídico nº 16/2007, tendo assim exposto suas conclusões:

“Em razão da reiterada jurisprudência administrativa, a Administração Tributária decidiu propor a edição de Medida Provisória para o aperfeiçoamento da legislação sobre a penalidade isolada por falta de pagamento de estimativas. Nesse sentido, foi editada a MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que promove a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 no tocante a multa isolada (...).

Vê, portanto, que **nova lei alterou a base de cálculo da multa isolada** (inciso II) que passa a incidir sobre o valor do pagamento mensal de estimativa. **Com isso, a aplicação dessa multa não está mais vinculada ao valor do tributo devido ao final do período de apuração do imposto e passa a ser exigida sobre o valor de omissão de recolhimento de estimativa mensal.**”

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.

Por oportuno, como adiantamos acima e diferentemente do que restou decidido no acórdão recorrido, é legítima, a partir do ano-calendário 2007, a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, que, no caso em tela, eram as multas previstas no art. 44, inc. I e no art. 44, II, “b”, ambas da Lei nº 9.430/96, uma vez que decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em *bis in idem*

[...]

Tudo considerado, conclui-se que:

- i) é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96;
- ii) a autoridade autuante agiu de acordo com as normas aplicáveis ao caso, realizando o seu dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. (*destaques do original*)

Pede, assim, que o recurso seja conhecido e provido *para reformar o acórdão recorrido restabelecendo-se a multa isolada.*

Cientificada em 26/04/2021 (e-fls. 1650), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 10/05/2021 (e-fls. 1860/1882) nas quais contesta apenas o mérito recursal, detalhando seu entendimento de que *é absolutamente descabida a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício em razão do princípio da consunção e sob pena de configuração de bis in idem, sendo certo que (i) a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou substancialmente o âmbito de aplicação das penalidades em questão, de modo que a Súmula CARF nº 105 segue integralmente aplicável; e (ii) os acórdãos invocados pela Fazenda Nacional em seu Recurso Especial já podem ser considerados como ultrapassados, eis que contrariam a jurisprudência mais recente da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, e, ainda, do Superior Tribunal de Justiça.*

A Contribuinte também interpôs recurso especial em 10/05/2021 (e-fls. 1651/1859) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1892/1902, do qual se extrai:

1) Preliminar de análise de provas – juntada de documentos após a impugnação – documentos em língua estrangeira desacompanhados de tradução

Em relação a esta primeira divergência arguida, o Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos n.º 9101-003.927 (1ª Turma da CSRF) e 2201-004.452 (2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até a presente data, e que foram assim ementados:

1º Paradigma – Ac. n.º 9101-003.927:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

2º Paradigma – Ac. n.º 2201-004.452:

(...)

PROVA. DOCUMENTO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. NECESSIDADE DE TRADUÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE NÃO CARACTERIZADA.

A nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente depende da comprovação de preterição ao direito de defesa. Conforme precedentes do STJ, é dispensável a tradução de documento redigido em língua estrangeira quando, em vista do caso concreto, se verificar que não houve prejuízo para a defesa.

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial.

Para melhor compreensão das divergências, passa-se a fazer um breve relato da lide relacionada à esta primeira matéria.

A lide gira em torno da infração de glosa de despesas financeiras consideradas indedutíveis (perdas em operações em contrato de derivativos). No caso o Contribuinte procura afastar a regra do 76, § 4º,¹ da Lei n.º 8.981/95, que determina que as perdas apuradas nas operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias ou de futuros; nas operações de swap, entre outras, somente serão dedutíveis até o limite dos ganhos auferidos nas operações previstas nesse. Isso porque entende que se enquadraria em uma operação de Hedge, situação que excetua a regra limitante anterior para aproveitamento de prejuízos eventualmente ocorrido (inciso V² c/c 1º³ do art. 77 da Lei n.º 8.981/95)

¹ § 4º Ressalvado o disposto no parágrafo anterior, as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 72 a 74 somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos em operações previstas naqueles artigos.

² Art. 77. O regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos:

(...)

V - em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.

A DRJ decidiu negar provimento à matéria ora em consideração (perdas em operações em contrato de derivativos) por insuficiência probatória, e até sugerindo o tipo de documentação que poderia ter sido trazido. Confira-se os seus termos:

Ora, a impugnante teve mais uma oportunidade de fazer prova da necessidade da despesa, mas não logrou fazê-lo, pois, ao invés de trazer aos autos documentos que comprovassem obrigações em dólar das contraladas e outros documentos que comprovassem que ela assumiu fiança ou garantia de qualquer espécie por obrigações contraídas pelas subsidiárias, a impugnante apenas trouxe um contrato global de hedge celebrado por ela com o Banco Morgan Stanley S.A. Ou a impugnante não entendeu como poderia fazer a prova da necessidade da despesa, ou a impugnante não tinha como fazer a prova da necessidade da despesa. De qualquer modo, há que se concluir pela indedutibilidade da despesa, já que a impugnante não conseguiu demonstrar que preenchia as condições impostas pelo § 1º do art. 77 da Lei 8.981/95.

É nesse contexto que o Recorrente em seu recurso voluntário – fazendo inclusive menção à linha probatória sugerida pela DRJ - apresenta provas (“doc2” e “doc2”), conforme passagens a seguir do seu recurso voluntário:

Ainda durante o ano de 2010, a OSX 1 LEASING GROUP B.V., sociedade Offshore subsidiária da RECORRENTE, adquiriu o FPSO OSX 1, e, para tanto, necessitou tomar um financiamento de longo prazo em dólar com um sindicato de bancos e liderado por um Banco Norueguês – “DVB Bank” (Doc. nº 02), de modo a honrar com os custos de aquisição, bem como permitir uma grande customização, com o objetivo do FPSO OSX 1 operar em águas brasileiras.

O financiamento de Longo Prazo tomado pela OSX 1 LEASING GROUP B.V. contava com 29 (vinte e nove) amortizações, a começar no ano de 2011. Com o objetivo de se proteger dos riscos das taxas flutuantes associados aos cupons de empréstimo, a RECORRENTE, conservadoramente, foi obrigada a preocupar-se com eventuais riscos inerentes ao mercado financeiro internacional, em especial, a taxa de variação do dólar, e contratou, no mesmo momento da aquisição da dívida, instrumentos de derivativo com vencimentos trimestrais, a fim de acobertar (hedge) tais operações.

(...)

Além disso, a RECORRENTE, como holding que tem como ativo os investimentos em suas subsidiárias, também possui um contrato de garantia assumida pelas obrigações contraídas pela sua controlada - “OSX Leasing Group BV” - para o investimento da “FPSO OSX1” (Doc. nº 03), demonstrando que possuía compromissos de investimento em suas subsidiárias, cujo montante seria fortemente impactado pela variação do dólar frente ao real.

Nessa linha, por meio da apresentação dos documentos que instruem este Recurso Voluntário, pode ser verificado que comprovam tanto a obrigação em dólares assumida pela RECORRENTE por meio das suas subsidiárias, como que houve a contratação de garantia.

Isto exatamente na linha da documentação mencionada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em fl. 1.284 como probatória para que seja reconhecida a dedutibilidade das despesas financeiras, uma vez que o objeto do contrato negociado, comprovadamente, destinou-se à proteção de direitos/obrigações da pessoa jurídica e está relacionado com as atividades

³ § 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

- a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;
- b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

operacionais da pessoa jurídica, nos termos do §1º, artigo 77, da Lei nº 8.981/95. (Negritos do original, grifou-se).

A decisão recorrida, não tomou conhecimento das referidas provas trazidas somente em sede de recurso voluntário por dois fundamentos abaixo sublinhados, extraídos do seu voto condutor:

Á época da apresentação do Recurso Voluntário o recorrente apresentou nova documentação. Desta feita apresentou um contrato traduzido em português que já havia sido apresentado anteriormente e dois novos contratos, também genéricos, estes sequer vertidos para o português que também não informam quais direitos, bens ou investimentos estariam sendo garantidos.

Ora, em relação aos dois outros contratos apresentados em sede de recurso voluntário entende este relator que não é possível sua apreciação como prova para análise deste processo em razão dos seguintes problemas:

1) Os contratos em questão foram apresentados muito após a impugnação e, mesmo após a intimação de diligência solicitada pela Delegacia de Julgamento não ocorreu a apresentação dos novos contratos;

2) Os dois novos contratos foram apresentados unicamente em inglês, sem a tradução para o português como exigem as normas processuais;

Por estas razões não é cabível a utilização destes contratos como instrumento de prova da existência de compromissos que deveriam ser protegidos pelo HEDGE em razão de terem sido apresentados à destempe e sem tradução ao português.

O Recorrente então relata que o acórdão recorrido termina declarando preclusa a apresentação de provas específicas após a impugnação mesmo que essa prova se constitua de “documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação” (ementa), e assim contrariando frontalmente o que foi decidido no 1º paradigma (Ac. nº 9101-003.927).

Da mesma forma, em relação ao segundo fundamento do acórdão recorrido (necessidade de tradução juramentada dos documentos elaborados em língua estrangeira), pelo contexto aparenta ser um argumento meramente subsidiário à questão maior da preclusão da prova. Afinal, uma vez considerado preclusa a prova, em princípio a questão da falta de tradução se torna um aspecto lateral daquela outra questão maior.

De toda sorte, o Recorrente também logrou êxito em apresentar julgado (2º paradigma, Ac. nº 2201-004.452) que combate também este fundamento subsidiário, estabelecendo assim o dissídio jurisprudencial também nesse aspecto. Confirma-se os termos do recurso especial a esse respeito que procura demonstrar a divergência:

No presente caso, a Turma Julgadora se recusou a apreciar documentos apresentados em língua estrangeira, exclusivamente por estarem desacompanhados de tradução juramentada. Por sua vez, em situação análoga, pautando-se pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já consolidada há décadas, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF afirmou a prescindibilidade da tradução juramentada de documentos acostados em língua estrangeira, desde que verificada a inexistência de prejuízos à defesa. Ora, de um lado, a tradução juramentada foi enxergada como condição sine qua non para a apreciação de documentos acostado em língua estrangeira (acórdão recorrido), e, de outro, foi expressamente dispensada a tradução juramentada como condição para apreciação de documentos grafados em língua estrangeira acostados em processo administrativo tributário (acórdão paradigma).

A divergência está também caracterizada em torno do 2º fundamento, uma vez que enquanto o acórdão recorrido negou provimento ao recurso nesse aspecto de forma categórica, sem tecer qualquer argumentação teórica que flexibilizasse a regra do artigo 192 do CPC; De outra banda, no 2º paradigma há uma abordagem de não condescender com a rigidez absoluta da regra do CPC por meio de um outro artigo do mesmo diploma

legal (art. 277⁴ do CPC), no sentido de se analisar a regra dentro do contexto de cada caso concreto, buscando inclusive a finalidade Do ato (necessidade de tradução), a não ser que se comprove o prejuízo ao processo, que não pode ser de antemão presumido.

A passagem abaixo do voto vencedor do 2º paradigma deixa ilustrar melhor o que foi acima consignado:

(...)

Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Os contratos, por sua vez, únicos documentos que demandariam algum esforço para compreensão de seu significado, além de constituírem contratos de adesão, na hipótese em questão, não revelam em suas cláusulas qualquer informação relevante para o entendimento dos fatos imputados ao recorrente.

O prejuízo à defesa não pode ser presumido a partir de um rigorismo formal que já se encontra superado pela dogmática jurídica, ele deve ser demonstrado. E essa demonstração não segue critérios universais, é avaliada caso a caso, de acordo com as circunstâncias pessoais de quem invoca essa condição.

Nesse sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.231.152PR, de relatoria da Ministra Nancy Andrighi, que a necessidade ou "dispensabilidade" da tradução juramentada deve ser avaliada "em concreto":

PROCESSO CIVIL. DOCUMENTO REDIGIDO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. VERSÃO EM VERNÁCULO FIRMADA POR TRADUTOR JURAMENTADO. DISPENSABILIDADE A SER AVALIADA EM CONCRETO. ART. 157 C/C ARTS. 154, 244 e

250, P. ÚNICO, CPC. TRADUÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE DEMONSTRADA. EMENDA À INICIAL. NECESSIDADE DE OPORTUNIZAÇÃO ESPECÍFICA. ARTS. 284 C/C 327, CPC. PRECEDENTES.

1. A dispensabilidade da tradução juramentada de documento redigido em língua estrangeira (art. 157, CPC) deve ser avaliada à luz da conjuntura concreta dos autos e com vistas ao alcance da finalidade essencial do ato e à ausência de prejuízo para as partes e(ou) para o processo (arts. 154, 244 e 250, CPC). (Destacou-se).

Portanto, proponho que esta primeira divergência seja admitida em face da comprovação do dissídio jurisprudencial por meio dos 2(dois) paradigmas.

2) Dedutibilidade de despesas com perdas em operações de HEDGE mediante demonstração do contexto operacional;

[...]

Por todo o exposto, proponho que esta primeira divergência arguida não seja admitida, por ter apresentado paradigma do mesmo colegiado que apreciou recurso.

3) Prevalência do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação frente ao artigo 74, da MP nº 2.138-35/01

Em relação a esta terceira divergência arguida, o Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos nº 1402-002.388 (1ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma) e 1302-002.935 (1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até a presente data, e que foram assim ementados:

1º Paradigma – Ac. nº 1402-002.388:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

⁴ Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Ano-calendário: 2006, 2007

(...)

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. IDENTIDADE. APLICAÇÃO DO ART.7º.

O art. 74 da MP n.º 2.158/01 tem efeito de norma CFC por considerar transparente as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, antiabusiva, específica e excepcional, o que permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei n.º 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP n.º 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ.

(...)

2º Paradigma – Ac. n.º 1302-002.935:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. CONTROLADAS. LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO. BRASIL. HOLANDA.

Estando em vigor o tratado para evitar a bitributação firmado entre Brasil e o Reino dos Países Baixos (Decreto n.º 355/91), não se pode admitir a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de se tornar letra morta a pactuação feita pela República Federativa do Brasil.

(...)

Passo a verificar se o Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e os paradigmas, quanto à matéria apresentada, bem assim a similitude fática entre os julgados.

De fato, conforme se deduz do recurso, o caso apresentado **possui situação fática assemelhada** ao do ac. recorrido. Em todos os casos trata-se de tributação de lucros auferidos por empresa controlada situada no exterior, em que se discute se o Brasil está impedido ou não de tributar esses lucros, em razão de tratados para evitar a dupla tributação, em especial a compatibilidade da norma interna (artigo 74 da MP 2.158/2001) com o art. 7º das Convenções Internacionais para impedir a Dupla Tributação (modelo OCDE).

Outrossim, o fato de os tratados constantes nos paradigmas se referirem a países distintos⁵ do encontrado no acórdão recorrido não torna as situações desassemelhadas entre eles, uma vez que as referidas convenções se utilizam de um modelo-padrão da OCDE bastante assemelhados, sendo a redação do art. 7º das respectivas convenções - objeto do litígio - equivalentes.

Nesse contexto, o Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência, nos termos propostos por ela.

De fato, a decisão recorrida concluiu que as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 e as dispostas nos referidos tratados que adotam o art. 7º das

⁵ O ac. recorrido lidou com os tratados do Brasil com a Áustria, e os paradigmas com Brasil /Argentina (1º Paradigma) e Brasil/Países Baixos (Holanda) (2º paradigma).

Convenções Internacionais sobre Dupla Tributação (modelo da OCDE) não impediria a aplicação das referidas materialidades (art. 74), dado que a tributação em causa incidiria sobre o residente, e não sobre o não residente, o que seria totalmente compatível com o fato de o artigo 74 da MP 2.158/2001 tributar o lucro da empresa residente no Brasil;

De outra banda, os acórdãos paradigmas apontados decidiram de forma diametralmente oposta, no sentido de que haveria uma incompatibilidade, ou seja, por se tratar efetivamente da materialidade “lucro”, o art. 7º das respectivas Convenções sobre Dupla Tributação bloquearia a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, sob pena de burla do tratado ou também fazer-se letra morta de tal regra (Artigo 7 das Convenções).

Em resumo, não há dúvidas que ambos os paradigmas interpretaram de forma divergente a tributação dos lucros auferidos no exterior (afastando-a no caso de existência de convenção (modelo OCDE) entre os países signatários), em relação ao acórdão recorrido, que fixou entendimento contrário de que as disposições da norma interna (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) em nada colidem com o disposto nas convenções da OCDE, no que concerne à tributação dos lucros das empresas.

A tabela comparativa trazida pelo Recorrente em seu recurso, juntamente com os trechos conclusivos - abaixo reproduzidos - de ambos os paradigmas são suficientes para atestar a demonstração da divergência:

1º Paradigma – Ac. nº1402-002.388:

(...)

Diante disso, não se sustenta o argumento de que poderia tal dispositivo ser livremente aplicado sem se chocar com a Convenção para evitar a dupla tributação, firmada entre Brasil e Argentina, vez que a excepcionalidade aceita pela OCDE e a comunidade tributária internacional se baseia em normas CFC realmente destinadas a combater abusos e elisão e não a promover a arrecadação ordinária, à revelia das relações internacionais, como se apresenta no presente caso”.

Assim, uma vez claro que o objeto de tributação doméstica guarda identidade com o **bloqueio normativo** exercido pela Convenção firmada entre Brasil e Argentina, entende-se pela incidência de seu artigo 7º, prevalecendo sobre as disposição do art. 74 da MP nº 215835/01 (combinada com o art. 25 da Lei nº 9.549/95), mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos pelas AB & P e QUICK FOODS. (Destques do Recorrente)

2º Paradigma – Ac. nº 1302-002.935:

(...)

3. Incompatibilidade entre as normas: prevalência do Artigo 7 dos Tratados enquanto norma de bloqueio

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e os Países Baixos (Holanda), não há dúvidas de que o Brasil está **impedido (norma de bloqueio)**, pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas na Holanda. Veja-se a redação do Decreto 355/1991 (modelo OCDE):

(...)

Assim, por todo aqui exposto, neste ponto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e, por consequência, cancelar integralmente o crédito tributário constituído no Auto de Infração combatido, no que tange à tributação dos lucros da controlada domiciliada nos Países Baixos (Holanda), qual seja Yolanda Netherlands B.V. (Destques do Recorrente)

Portanto, resta configurado o dissídio jurisprudencial para esta terceira divergência por meio dos dois paradigmas apresentados.

Conclusão

Pelo exposto, propomos que seja dado SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial do Sujeito Passivo, em relação apenas à primeira divergência⁶ e à terceira divergência⁷; bem assim não admitindo à segunda divergência⁸. (*destaques do original*)

Cientificada da admissibilidade parcial em 15/10/2021 (e-fl. 1924), a Contribuinte apenas contestou a cobrança de parcela dos débitos lançados, e não apresentou agravo (e-fls. 1928/1941).

Em seu recurso especial, principia a demonstração das divergências afirmando o prequestionamento das matérias, na medida em que *todos os argumentos apresentados pela RECORRENTE foram devidamente analisados tanto pelo v. acórdão proferido, que negou provimento ao Recurso Voluntário interposto nos autos do presente feito administrativo, quanto pelo acórdão proferido em primeira instância administrativa*. Refere os trechos das decisões de 1ª e 2ª instância que apreciaram as infrações que lhe foram imputadas e adiciona que no acórdão recorrido também *foi avaliada (i) a questão da possibilidade de juntada de documentos comprobatórios do direito alegado em sede de Recurso Voluntário, isto é, após a Impugnação e/ou a diligência realizada nos autos; e (ii) o tema relativo ao cabimento da análise de documentos acostados em língua estrangeira, desacompanhados de tradução juramentada*.

Afirma a divergência jurisprudencial quanto a *juntada de documentos após a impugnação*, observando que *eles são capazes de derrubar completamente as premissas que sustentaram a lavratura do auto de infração, pois comprovam a origem das operações de hedge contratadas pela RECORRENTE, e, conseqüentemente, demonstram a necessidade daquelas operações para fins de dedutibilidade dos valores respectivos*. Prossegue consignando que:

Nessa suposta preliminar, o Ilmo. Conselheiro Relator mencionou que os referidos documentos não poderiam ser objeto de análise por duas razões, quais sejam, (i) teriam sido juntados “muito após a Impugnação” e “mesmo após a intimação de diligência solicitada”; e (ii) estariam grafados em língua estrangeira e desacompanhado de tradução juramentada, em violação às “normas processuais”.

Esse entendimento adotado no v. acórdão contraria frontalmente o posicionamento já adotado no âmbito do CARF no sentido de que (i) é admitida a juntada de documentos após a Impugnação, porquanto o processo administrativo tributário é regido pelo princípio da verdade material; e (ii) a tradução juramentada não é exigida em todo e qualquer caso como condição para análise de documentos acostados aos autos, tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça já vem mitigando a obrigatoriedade de tradução daquela documentação em homenagem à busca pela verdade e abandono de formalismos desnecessários.

Com relação ao item ‘(i)’ acima, a RECORRENTE demonstra, de maneira analítica, a divergência entre o entendimento adotado pelo v. acórdão e o posicionamento já reconhecido pelo CARF em situações análogas, no sentido de que documentos apresentados em sede de Recurso Voluntário devem ser apreciados, em homenagem aos princípios da ampla defesa e do contraditório:

[...]

O quadro comparativo acima não deixa dúvidas quanto à divergência.

⁶ "1) Preliminar de análise de provas – juntada de documentos após a impugnação – documentos em língua estrangeira desacompanhados de tradução"

⁷ "3)Prevalência do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação frente ao artigo 74, da MP nº 2.138-35/01"

⁸ "2) Dedutibilidade de despesas com perdas em operações de HEDGE mediante demonstração do contexto operacional"

Enquanto o v. acórdão recorrido entendeu que o fato de documentos terem sido apresentados após a Impugnação (em sede de Recurso Voluntário) impediria a apreciação dos mesmos, o acórdão n.º 9101-003.927, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais encontra-se em sentido diametralmente oposto, pois, naquele paradigma, o órgão julgador reconheceu que “não há óbice para a apresentação de provas em sede de Recurso Voluntário”.

Em relação ao item ‘(ii)’ anteriormente mencionado, o entendimento adotado no v. acórdão também colide com o posicionamento já adotado em outros precedentes do próprio CARF, nos quais restou reconhecido que a tradução juramentada de documentos apresentados em língua inglesa **não é essencial** e **imprescindível** para a análise, o que está, diga-se de passagem, em linha com o mais recente entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto ao tema. Veja-se o quadro comparativo:

[...]

A partir do quadro acima, fica evidente o dissídio jurisprudencial.

No presente caso, a Turma Julgadora **se recusou** a apreciar documentos apresentados em língua estrangeira, exclusivamente por estarem desacompanhados de tradução juramentada. Por sua vez, em situação análoga, pautando-se pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça **já consolidada há décadas**, a **1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF afirmou a prescindibilidade da tradução juramentada de documentos acostados em língua estrangeira, desde que verificada a inexistência de prejuízos à defesa.**

Ora, de um lado, a tradução juramentada foi enxergada como condição sine qua non para a apreciação de documentos acostado em língua estrangeira (acórdão recorrido), e, de outro, foi expressamente dispensada a tradução juramentada como condição para apreciação de documentos grafados em língua estrangeira acostados em processo administrativo tributário (acórdão paradigma). (destaques do original)

Depois de referir a divergência quanto à dedutibilidade de *despesas de perdas em operação de hedge mediante demonstração do contexto operacional* (matéria que não teve seguimento), a Contribuinte passa à demonstração da divergência acerca da *prevalência do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação frente ao artigo 74, da MP n.º 2.158-35/01*, asseverando que em face de sua demonstração de *que a inclusão do lucro apurado por sua controlada direta (“OSX GmbH”), localizada na Áustria, violava frontalmente as avenças firmadas pelo Brasil com aquele país em matéria de tributação*, a manutenção da exigência no acórdão recorrido claramente diverge do que decidido no paradigma n.º 1402-002.388, bem como do paradigma n.º 1302-002.935, vez que:

Os acórdãos paradigmas acima apresentados demonstram claramente que, em ocasiões como a presente, houve divergência entre as Câmaras/Turmas acerca (i) do alcance normativo do artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.138-35/2001, enquanto regra antiabuso (regra de CFC – Controlled Foreign Companies); (ii) da materialidade atingida pela aplicação do artigo 74 da referida Medida Provisória; a determinação destas questões leva a discrepância acerca da violação ao princípio da territorialidade, isto é, acerca da (iii) violação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação.

No primeiro acórdão paradigma (Acórdão n.º 1402-002.388), o tribunal entendeu que a regra do artigo 74, caput, da Medida Provisória n.º 2.138-35/2001 não poderia prevalecer sobre a norma de bloqueio dos Tratados, uma vez constatada a identidade entre as materialidades alcançadas pelo artigo 74 da Medida Provisória e pelo Artigo 7 dos Tratados.

Na mesma toada, o segundo acórdão paradigma (Acórdão n.º 1302-002.935) entendeu que, no conflito entre a norma antiabuso do artigo 74, caput, da Medida Provisória n.º 2.138-35/2001 e o Artigo 7, devem prevalecer as avenças internacionais, descabendo

exigir a inclusão do lucro das controladas, sob pena de se admitir a tributação de lucro ficto.

Assim, o v. acórdão recorrido, diferentemente do que se pode observar dos acórdãos paradigmas, afastou a hipótese de conflito entre a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o Artigo 7 dos Tratados, afastando, portanto, a aplicação deste para exigir a inclusão do lucro apurado pelas controladas sediadas no exterior no cômputo do lucro real da RECORRENTE.

No mérito da primeira divergência, afirma a nulidade do *acórdão recorrido pela ausência de análise de provas híidas e legítimas, sob o entendimento no sentido da impossibilidade de análise dos documentos acostados pela RECORRENTE em sede de Recurso Voluntário, documentos esses que, diga-se de passagem, acabam por derrubar integralmente as premissas que sustentaram a lavratura do auto de infração, pois comprovam a origem das operações de hedge contratadas, e, conseqüentemente, demonstram a necessidade daquelas operações para fins de dedutibilidade dos valores respectivos.*

Refere que o voto condutor do acórdão recorrido negou análise aos documentos por duas razões, quais sejam, (i) *teriam sido juntados “muito após a Impugnação” e “mesmo após a intimação de diligência solicitada”;* e (ii) *estariam grafados em língua estrangeira e desacompanhado de tradução juramentada, em violação às “normas processuais”, e assim, além de contrariar a jurisprudência do CARF – que, como visto na Seção anterior – reconhece a possibilidade de juntada de provas em sede de Recurso Voluntário, assim como a prescindibilidade de tradução juramentada quando o documento em língua estrangeira é suficientemente claro e não causa prejuízos à defesa –, o entendimento adotado no v. acórdão viola os princípios da ampla defesa e contraditório, previstos no artigo 5º, LV da Constituição Federal e no artigo 2º, da Lei nº 9.784/99, e, ainda, o princípio da verdade material, que rege o processo administrativo tributário.*

Discorre sobre o princípio da busca pela verdade material, segundo o qual, *por meio da produção de provas, deve-se buscar a realidade dos fatos, de forma a afastar presunções tributárias e quaisquer outros procedimentos que atentem à verdade.* Defende que, *desde que lícitas, todas as provas acostadas pelo contribuinte devem ser analisadas pelos órgãos julgadores na esfera administrativa.*

Diz que o Colegiado *a quo* abandonou a realidade em prol do formalismo. *Apegaram-se ao momento e à forma da juntada dos documentos aos autos, e não no conteúdo dos mesmos, assim cerceando seu direito de defesa, em face de documentos capazes de derrubar as premissas que ensejaram a lavratura da autuação em debate, documentos esses que, frise-se, deixaram de ser apreciados por mero formalismo.* Adiciona que:

Os documentos apresentados pela RECORRENTE, e expressamente ignorados pela Turma Julgadora são (i) contrato firmado entre a “OSX Leasing Group BV” (controlada indireta da holding – ora RECORRENTE) e o “DVB Bank” , demonstrando as obrigações em dólar assumidas pela RECORRENTE para o investimento de aquisição e customização da “FPSO OSX-1”, o qual foi realizado com 70% (setenta por cento) de financiamento de longo prazo do “DVB Bank” e 30% (trinta por cento) com capital próprio; e (ii) contrato de garantia assumida pelas obrigações contraídas pela sua controlada - “OSX Leasing Group BV” - para o investimento da “FPSO OSX1”, demonstrando que possuía compromissos de investimento em suas subsidiárias, cujo montante seria fortemente impactado pela variação do dólar frente ao real. Ou seja, os documentos em questão são fundamentais para a demonstração de que as operações de hedge contratadas pela RECORRENTE eram necessárias para as suas atividades empresariais.

Ora, nada impediria que a Turma Julgadora determinasse a intimação da RECORRENTE para acostar a versão traduzida dos contratos apresentados em sede de Recurso Voluntário. Na realidade, essa seria a medida mais adequada à luz dos princípios da ampla defesa, contraditório e verdade material.

A esse respeito, vale mencionar que, no âmbito do próprio CARF, é extremamente comum e recorrente a determinação de baixa em diligência para que o contribuinte apresente tradução juramentada de documentos apresentados em língua inglesa. Essas determinações decorrem justamente do princípio da verdade material, ou seja, da busca pela realidade dos fatos ocorridos. Veja-se:

“Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, a fim de que a unidade preparadora intime a contribuinte a apresentar a tradução juramentada do contrato de distribuição de licença de uso software realizado entre a contribuinte e a empresa Microsoft.

(...)

No entanto, para melhor compreensão do caso é necessário analisar o contrato de distribuição de licença de uso software realizado entre a contribuinte e a empresa Microsoft, conforme constante fl. 884 do e-processo e seguintes.

Como o contrato encontra-se em inglês, se faz necessário tradução para língua portuguesa para melhor compreensão da operação realizada.

Ao meu ver, analisar o contrato é eixo fundamental para melhor compreensão da atividade realizada pela contribuinte e o limite de sua responsabilidade.

Assim converto em diligência o presente julgamento, para apresentação de documento com tradução juramentada no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogado pelo mesmo período, após retornem ao CARF.

(...)”

(Acórdão n.º 3201-002.309, 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Relator: Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior, sessão de 25 de setembro de 2019

Além disso, são inúmeros os precedentes do CARF e das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento no sentido de que os formalismos devem ser abandonados em prol da verdade dos fatos ocorridos, de modo que os Julgadores devem atuar ativamente na busca pela realidade, inclusive nos casos em que as partes se mostram inertes. Veja-se:

[...]

Diante disso, resta claro que a posição adotada pela Turma Julgadora a quo, ao privilegiar formalismos em detrimento da busca pela verdade, negando-se a apreciar provas lícitas extremamente pertinentes para a matéria discutida nos presentes autos, contraria a jurisprudência do CARF e viola os princípios da ampla defesa, contraditório e verdade material.

Consequentemente, e para que não haja supressão de instância, não há dúvidas de que o v. acórdão deve ser anulado, com determinação de devolução dos autos para novo julgamento do Recurso Voluntário, isto após a intimação da RECORRENTE para acostar as traduções juramentadas dos contratos acostados em sede de Recurso Voluntário.

Passando à matéria violação à Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e Áustria em relação à tributação dos lucros ou dividendos fictos recebidos de controlada austríaca, sob o entendimento de que o artigo 74, da MP n.º 2.158-35/2001 é incompatível com a Convenção,

Contudo, tal entendimento não merece prosperar. Os impactos tributários decorrentes da adição do lucro auferido por controladas de sociedade brasileira no exterior se originam de um mecanismo de **fictícia disponibilização desses lucros**, segundo aquilo que dispunha o artigo 74, caput, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, in verbis:

Medida Provisória n.º 2.158-35/2001:

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

O artigo 74, caput, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 introduz – ou melhor, busca introduzir – no ordenamento brasileiro uma regra antiabuso, também denominada como *Controlled Foreign Corporation Rule*.

Com efeito, a regra trata de uma ficção legal de disponibilização do lucro, mas é utilizada em **caráter de exceção**, por diversos países, que a aplicam apenas para os casos de lucros apurados por meio de sociedades domiciliadas em jurisdições com tributação favorecida (os chamados “paraísos fiscais”), ou, ainda, para aquela parcela do lucro resultante de rendimentos passivos – é dizer, rendimentos do próprio capital, tais como royalties, juros ou dividendos. Ou seja, reconhece-se, nesses casos específicos, risco à erosão das bases tributárias domésticas, justificando-se, pois, a regra de *Controlled Foreign Corporation* – “CFC”.

Nesse sentido, no v. acórdão que negou provimento ao Recurso Voluntário da RECORRENTE, as D. Autoridades Julgadoras referem-se aos Comentários da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE – acerca dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação para justificar a compatibilidade entre a regra do artigo 74, caput, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e os Tratados firmados sob o modelo da própria OCDE.

Para isso, diversas vezes o acórdão argumenta que “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.”

Pois bem. **É verdade que a OCDE permite tal tributação, mas apenas em certas situações, e não da forma que ela é imposta pela legislação brasileira.** Como dito no próprio acórdão recorrido, “o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal.”. Isto é, apesar de admitir o modelo de regra CFC, a OCDE não impõe ou sugere um modelo desta regra a ser adotado por todos os países.

Contudo, a possibilidade de os países editarem normas de alcance mais ou menos amplo do que as regras CFC sugeridas pela OCDE não são suficientes para afirmar que todas as normas em questão estarão amparadas pelo entendimento da Organização. **Ora, ou se utiliza o entendimento da OCDE, adotando-se as regras CFC nos moldes por ela propostos, ou aquele entendimento não será relevante. Não se pode admitir uma tributação calcada numa orientação dada pela OCDE mas em contexto completamente distinto.**

Como já mencionado, à legislação CFC, nos moldes desenhados pela OCDE, é dada a finalidade de combater a evasão fiscal e a transferência de lucros para jurisdições de tributação favorecida ou à parcela do lucro resultante de rendimentos passivos, finalidade esta que serve à delimitação do alcance da norma CFC.

No presente caso, o entendimento do acórdão recorrido é no sentido de aplicar a regra CFC aos lucros auferidos em controladas revestidas de sustância econômica e domiciliada em países como Áustria, que não são jurisdições com tributação favorecida, o que extrapola a interpretação teleológica que possa ser dada à regra CFC no ordenamento brasileiro.

O fato é que a interpretação dada à legislação brasileira de CFC no v. acórdão recorrido é tão ampla que, forçosamente, leva à situação em que se **ignora a jurisdição na qual está domiciliada a empresa controlada – se em país com tributação favorecida ou não – para tributar de forma automática os lucros lá auferidos, desconsiderando os tratado firmado pelo Brasil com o país de domicílio daquela controlada**, política que não é corroborada pela OCDE nem pode ser a ela imputada, e motivo pelo qual este argumento sustentado pelas Autoridades Julgadoras não deve prosperar.

Não merece prosperar, tampouco, o entendimento de que não haveria incompatibilidade entre o artigo 7º, parágrafo 1º, das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil e o artigo 74, caput, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, fundado no argumento de que não atingiriam o mesmo rendimento.

Nesse sentido, argumentou-se no acórdão recorrido que “*não se está tributando os lucros auferidos pela empresa sediada na Áustria, mas sim a parte dos lucros que pode ser atribuída à empresa brasileira que controla a coligada.*” Entretanto, essa afirmação está baseada nos pressupostos que são aqui combatidos, quais sejam, a aplicação da regra CFC a países sem tributação favorecida e a presunção de transparência das empresas controladas direta ou indiretamente pela RECORRENTE.

Além disso, a sobredita afirmação está absolutamente equivocada porque o artigo 7º, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e Áustria – dispositivo que, diga-se de passagem, segue a “Convenção Modelo” da OCDE – não se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior. **O artigo 7º é uma norma que não possui conteúdo subjetivo, e sim objetivo.** A esse respeito, veja-se, a seguir, as lições de Luis Eduardo Schoueri⁹, que denomina a questão da pessoa tributada como um “falso dilema”:

“(…)

O raciocínio assim desenvolvido peca, entretanto, ao não perceber que não é verdade que o artigo 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior. O escopo do artigo 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas). Assim, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto: a limitação do artigo 7º alcança os

lucros de uma empresa de um Estado Contratante.

Pouco interessa, in casu, indagar quem suporta o encargo. Seja a empresa estrangeira, seja a nacional, o que importa é que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.

Nos termos do referido artigo 7º, portanto, estão fora da jurisdição brasileira os lucros auferidos por uma empresa situada em outro Estado Contratante.

(…)”

Sobre o escopo do artigo 7º, do Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre Brasil e Áustria, a transcrição daquele dispositivo não deixa dúvidas:

“Convenção Brasil-República da Áustria”:

“ARTIGO 7

Lucros das empresas

⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros no Extrior e Acordos de Bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna n.º 18/2013, em: Revista Dialética de Direito Tributário n.º 219, de dezembro de 2013.

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. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através 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 administração e os encargos gerais de direção 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 deste Artigo.
6. O disposto nos parágrafos 1 a 5 também se aplica aos rendimentos recebidos pelo "Stille Gesellschafter" de uma "Stille Gesellschaft" da lei austríaca".

[Grifos não constam do original]

Ora, o artigo 74, da MP nº 2.158-35/01 não tem o alcance suficiente para “alterar” a natureza dos lucros, isto é, para “torná-los” pertencentes a uma empresa que não foi a que os auferiu. Na realidade, o dispositivo em questão versa apenas sobre o **momento da disponibilização** de lucros. E que lucros? Aqueles auferidos pela pessoa jurídica estrangeira.

Como se sabe, o referido artigo 74, da MP nº 2.158-35/01 foi editado para prever o momento da disponibilização dos lucros na esteira do artigo 25, da Lei nº 9.249/95, o qual, por sua vez, é claro ao dispor que tais lucros são da pessoa jurídica estrangeira. Veja-se:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

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

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

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

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

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

De acordo com o artigo 25, §2º, da Lei nº 9.249/95, no momento da apuração da base de cálculo de seu imposto, a pessoa jurídica brasileira deve acrescentar, a seu (próprio) lucro, valor que lhe é estranho, qual seja, o montante dos lucros auferidos por suas filiais, controladas e coligadas. **Consequentemente, não há dúvidas de que os lucros tributados são aqueles auferidos pelas próprias pela pessoa jurídica estrangeira (controlada), e não pela brasileira (controladora).**

Nesse sentido, o principal fundamento adotado no v. acórdão recorrido não se sustenta.

Como explica Alberto Xavier¹⁰, o artigo 7º, § 1º dos Tratados, estabelece, em sua primeira parte, uma norma de competência exclusiva do país em que está domiciliada a sociedade controlada. Ainda, o referido autor destaca que esse é o entendimento possível a partir da expressão “só podem ser tributados”. Confira-se:

“O art. 7º § 1º contém, na sua primeira parte, uma norma de reconhecimento de competência exclusiva do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada, como resulta claramente da expressão literal “só podem ser tributados”, ao invés da segunda parte do mesmo parágrafo que contém uma norma de competência cumulativa se se tratar, não de pessoa jurídica independente, mas de estabelecimento permanente”.

Por tal razão, o supramencionado autor¹¹ reitera que a cláusula de competência exclusiva constitui o “coração” dessas Convenções para Evitar a Dupla Tributação, e que sem ela haveria uma verdadeira guerra fiscal entre Estados, com consequente invasão de soberania estrangeira. Confira-se:

“Não é demais insistir em que a cláusula de competência exclusiva do art. 7º dos tratados constitui o “coração” dos tratados contra a dupla tributação. Sem ela, qualquer tratado fica privado de sentido, pois abre as portas a uma guerra fiscal entre Estados, permitindo que a riqueza tributável em uma delas seja objeto de pretensões fiscais cumulativas de outras, invasivas de soberania estrangeira. É o que ocorreria se os Estados Unidos pudessem tributar naquele país os lucros das subsidiárias brasileiras, o Brasil pudesse tributar os lucros das suas controladas na Dinamarca, e até ad infinitum em todos os elos de uma cadeia vertical de controle”.

Frisa-se, ainda, que o argumento da transparência fiscal internacional não pode importar a imposição, pelas normas de direito doméstico, de uma transparência fiscal de caráter não excepcional, sob pena de ser frustrado o Princípio da Residência e, por conseguinte, os objetivos firmados pelos Tratados.

Desse modo, sobre a necessária excepcionalidade desse regime, Alberto Xavier¹² acentua que a tributação dos lucros das entidades consideradas “transparentes” equivale a uma desconsideração da personalidade jurídica atribuída a tais entidades nos termos do direito do outro Estado Contratante:

“Acresce que a tributação dos lucros das participadas estrangeiras, consideradas ‘transparentes’, equivale à desconsideração da personalidade jurídica destas

¹⁰ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. p. 378-379.

¹¹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. p. 411.

¹² XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. p. 383.

últimas, desconsideração esta que os tratados não consentem, tanto mais que eles próprios definem o conceito de pessoa como ‘uma pessoa física, uma sociedade ou qualquer outro agrupamento de pessoas’, não sendo possível a um Estado recusar unilateralmente a personalidade jurídica de uma sociedade regularmente constituída no outro Estado”.

De tal forma, Alberto Xavier¹³ assevera que se constitui uma afronta direta aos Tratados a adição ao lucro líquido da sociedade brasileira dos lucros próprios da sociedade controlada que está domiciliada em outro Estado Contratante. É dizer, o Brasil avocaria uma competência cumulativa, enquanto os Tratados expressamente preveem uma competência exclusiva para tributação ao Estado do domicílio da controlada ou coligada no exterior. Confira-se:

“Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição à base de cálculo do imposto (lucro líquido da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado) dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária exclusiva”.

Nota-se, portanto, que o regime de transparência fiscal possui caráter excepcional e não automático, como é também o imposto pela legislação brasileira, com o objetivo específico de evitar que empresas sejam usadas sem fim específico, sem atividade. Noutras palavras, o objetivo do regime de transparência fiscal internacional não é outro, senão o de evitar a simples interposição de sociedade no exterior, de forma tal que condições devem ser atendidas para a aplicação desse regime.

Entretanto, esta não é, absolutamente, a situação da RECORRENTE, uma vez que sua controlada direta na Áustria é sociedade revestida de atividade econômica substantiva. Aliás, cumpre notar que sequer se põe em questão a plena atividade das empresas domiciliadas no exterior, que é incontroversa, não se expressando, tampouco, as Autoridades Julgadoras acerca dos critérios para que se operasse a consideração de entidade transparente.

Caso fosse entendido, partindo-se da generalização e abstração realizada pelas Autoridades Julgadoras, de que toda e qualquer controlada deveria ser considerada como transparente – isto é, mera pessoa jurídica interposta –, não haveria razão para a existência do artigo 7º dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação. É dizer, tal artigo, com previsão de competência exclusiva seria **letra morta** no Tratado, o que, por certo, não foi o intuito quando de sua criação, além de representar a **má-fé do governo brasileiro perante os compromissos firmados com outros países em âmbito internacional.**

É dizer, não se evita a todo custo que sociedades brasileiras se expandam economicamente e busquem mercado em outros países, por meio de controladas e coligadas, como é o caso da RECORRENTE; busca-se evitar que sociedades sejam constituídas sem propósito negocial, o que, de fato, não é o caso da RECORRENTE, e nem fora objeto de questionamento, mesmo no Auto de Infração. Aliás, se assim o fosse, a D. Autoridade Fiscal precisaria detalhar o que teria servido de fundamento para questionar as atividades da RECORRENTE e considerado suas controladas direta e indiretas como interpostas pessoas.

Além do mais, tanto o entendimento generalizado de tributação de toda e qualquer controlada no exterior não está correto, que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou nesse sentido em sede do Recurso Especial n.º 1.325.709 – RJ, acerca da prevalência dos Tratados Internacionais contra Dupla Tributação e conseqüente não tributação pelo Brasil dos lucros auferidos pelas controladas domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém os referidos Tratados. Confira-se:

¹³ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. p. 380.

[...]

Isso posto, resta claro, da leitura do referido acórdão, o entendimento do Tribunal Superior de Justiça de que as controladas são dotadas de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, de modo que os lucros por elas auferidos também são lucros próprios e, por tal razão, tributados apenas no país de seu domicílio.

Como complemento à explanação acima, a ementa do referido acórdão, em seu item 7, dispõe que a sistemática adotada pela legislação do Brasil de adicionar os lucros das controladas ao lucro da controladora nesse país domiciliada, **acaba por ferir os Pactos Internacionais Tributários e, ainda, infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores.**

Além disso, conforme reconhecido no acórdão em questão, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da tributação em controladas sediadas em paraísos fiscais, **mas nada decidiu acerca das controladas domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém Tratado contra Dupla Tributação. Dessa forma, incabível entender-se pela presunção da constitucionalidade de tributação das controladas que não domiciliadas em países com tributação favorecida e que mantêm Tratado para Evitar a Dupla Tributação com o Brasil, como pretendem as D. Autoridades Julgadoras.**

Ademais, no próprio acórdão do REsp nº 1.325.709, é colacionada uma parte do voto do Relator Ministro Joaquim Barbosa quando do julgamento da ADIN 2.588/DF, em que o Ministro destaca não ser admissível que o acórdão recorrido presuma a má-fé do contribuinte ou, diante, das dificuldades de fiscalização, imotivadamente, crie ficticiamente hipótese de incidência tributária.

Ora, é exatamente o que ocorre nesse caso, uma vez que mesmo diante do silêncio do Supremo Tribunal Federal acerca da tributação de controladas domiciliadas em jurisdições que não são consideradas como de tributação favorecida e que mantêm Tratado para Evitar a Dupla

Tributação com o Brasil, as Autoridades Julgadoras criam ficticiamente meios de desconsiderar a

personalidade jurídica das controladas no exterior, como se fossem entidades “transparentes”, para, assim, manter o crédito tributário lançado pelo auto de Infração.

Assim, verifica-se que os lucros auferidos pela controlada direta da RECORRENTE, domiciliada na Áustria, devem ser tributados naquele país, coroados a prevalência das Convenções para Evitar a Dupla Tributação frente ao artigo 74, caput, da Medida Provisória nº 2.1548-35/2001, sobretudo em face do que dispõe o artigo 98 do Código Tributário Nacional:

Código Tributário Nacional:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

O artigo 98 do Código Tributário Nacional é muito claro no sentido de não permitir que qualquer legislação interna superveniente possa vir a revogar ou modificar os compromissos firmados pelo Brasil, em matéria tributária, na seara internacional.

O acórdão proferido pelo STJ, acima transcrito, e a doutrina especializada confirmam que o artigo 74, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não se compatibiliza com o artigo 7 das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil, ratificando a posição da RECORRENTE de não adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos por sua controlada direta domiciliada na Áustria.

Nessa mesma linha, destacam-se os julgamentos dos Tribunais Regionais Federais da 4ª e 3ª Região:

[...]

Ainda, foi desconsiderado o argumento da RECORRENTE de que nem à luz dos artigos 10 e 23 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre o Brasil e a Áustria poderia haver a tributação dos lucros da controlada sediada neste país, pois as D. Autoridades Julgadoras de primeira instância, ao rejeitarem a Impugnação apresentada pela RECORRENTE, afirmaram que se encontram vinculadas à Solução de Consulta COSIT nº 400, a qual firmou entendimento de que o termo “dividendo” constante nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação deve ser interpretado literalmente, e que a receita objeto de tributação pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não corresponde a dividendos.

Cumprido ressaltar, entretanto, que este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não se encontra vinculado às Soluções de Consulta emitidas pela Receita, e, portanto, como se espera, conferirá a melhor decisão ao caso, acolhendo, para tanto, os argumentos trazidos pela RECORRENTE, haja vista que o entendimento perfilhado pela referida Solução de Consulta é equivocado.

Dessa forma, como bem argumentou a RECORRENTE, a única interpretação possível para que houvesse tal tributação, seria considerar que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 pretendia antecipar o aspecto temporal do fato gerador “auferir renda”, tributando antecipadamente e de forma ficta os dividendos que seriam recebidos posteriormente pela controladora no Brasil.

Assim, por estarmos diante de tributação ficta de dividendos, imprescindível que sejam interpretados os artigos 10 e 23 das Convenções Internacionais, principalmente no que se refere ao caso concreto, já que a Convenção Brasil-Áustria, como afirmado anteriormente, possui uma regra específica sobre dividendos.

Com efeito, a Convenção Brasil-Áustria determina que os lucros da controlada domiciliada naquele país não apenas não devem ser tributados por força do Artigo 7, como também os dividendos distribuídos para a controladora brasileira são isentos por determinação do artigo 23, parágrafo 2º.

Assim, confira-se a redação do artigo 10 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Brasil-Áustria, o qual permite que os dividendos sejam tributados no país de residência do beneficiário:

Convenção Brasil-República da Áustria:

“Artigo 10 - Dividendos

(...)

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.”

Não obstante, o artigo 23, parágrafo 2º, da Convenção Brasil-Áustria isentou os dividendos na hipótese em que a sociedade brasileira for detentora de, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) do capital da sociedade austríaca, in verbis:

Convenção Brasil-República da Áustria:

“Artigo 23 – Método para Eliminar a Dupla Tributação:

(...)

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil”.

[Grifos não constam no original]

De tal modo, a RECORRENTE atende ao requisito do parágrafo 2º do artigo 23 da Convenção Brasil-Áustria, qual seja, mínimo de 25% do capital social, e, portanto, não está sujeita à tributação no momento da distribuição de dividendos da empresa controlada, ante a previsão expressa de isenção.

É dizer, os lucros considerados no balanço patrimonial da RECORRENTE em 31 de dezembro de 2011, decorrentes de sua participação na sociedade da OSX GMBH, não devem ser tributados no Brasil também por força do artigo 23, parágrafo 2º, da Convenção Brasil-Áustria, tendo em vista que o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 adotou a sistemática de tributar antecipadamente esses dividendos, independentemente de terem sido distribuídos ou não.

Assim, considerando que o Tratado Brasil-Áustria determina, por meio de seu artigo 23, parágrafo 2º, a isenção dos dividendos recebidos no Brasil de sociedade controlada na Áustria, o montante correspondente aos lucros de sua participação na empresa austríaca, considerado no Balanço Patrimonial da RECORRENTE não devem ser tributados no Brasil, por se tratarem de dividendos fictos, cuja isenção é garantida pela Convenção.

Nesse sentido, cumpre destacar julgado sobre o tema, qual seja, o Acórdão n.º 1102-001.247, proferido pela Primeira Câmara de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

[...]

Veja-se, portanto, que quando a Convenção confere isenção aos dividendos, não há que se cogitar a tributação pelo artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 sob pena de violação do artigo 23 e, mais grave ainda, de tornar a Convenção inócua, sendo certo que não foi este o objetivo do governo brasileiro ao assinar tais compromissos com outros países.

Este ponto foi muito bem abordado pelo Sr. Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, relator do processo que se destaca logo abaixo, cujas palavras são reproduzidas a seguir:

[...]

Dessa forma, agiu corretamente a RECORRENTE quando não adicionou tais valores na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2011, não restando razão à D. Autoridade Fiscal que pretende, ao revés da Convenção Brasil-Áustria, tributá-los, e que foi reiterado pelo acórdão que julgou improcedente a Impugnação da RECORRENTE.

Por fim, em relação à CSLL, instituída pela Lei n.º 7.689 de 15 de dezembro de 1988, é uníssono na doutrina e na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que tal contribuição é abarcada pelas Convenções para Evitar a Dupla Tributação, como pode-se ver logo em seguida no acórdão destacado:

[...]

Ademais, o artigo 11 da Lei n.º 13.202/2015, determina que para fins de interpretação dos tratados, no tocante aos tributos abarcados pelas convenções, a CSLL seria considerada como abrangida, tendo em vista possuir fato gerador idêntico ao do Imposto de Renda.

Veja-se:

Lei n.º 13.202/2015:

“Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.”

Nesse sentido, ressalta-se que o acórdão recorrido conferiu o melhor entendimento, uma vez que reconheceu a abrangência dos Tratados Internacionais à CSLL, apesar de desconsiderar a argumentação da RECORRENTE, pois entendeu que não seria cabível a

aplicação das disposições do Tratado firmado entre Brasil e Áustria para Evitar a Dupla Tributação. Veja-se:

Sendo assim, não há que se reformar a decisão recorrida apenas neste ponto, qual seja, o que confere abrangência dos Tratados contra Dupla Tributação à CSLL, mas em relação à aplicação do artigo 7 do Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre Brasil e Áustria, uma vez que tal decisão não reconheceu a prevalência do referido dispositivo legal. Tal reforma se aplica tanto ao IRPJ, quanto à CSLL.

Vê-se, portanto, que diante de todo o exposto pela RECORRENTE, o artigo 74, caput, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 não se aplica quando as controladas de empresa brasileira estiverem domiciliadas em países com os quais o Brasil tenha firmado Convenção para Evitar a Dupla Tributação, que é o caso da Áustria.

Assim sendo, considerando que o artigo 7 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Brasil-Áustria estabelece competência exclusiva de tributação dos lucros das empresas pelo Estado de Residência (in casu, Áustria), não se deve aplicar o artigo 74, caput, da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 para os lucros auferidos pela controlada da RECORRENTE, domiciliada nesse país, razão pela qual deve ser reformado o Acórdão recorrido como medida de direito.

Subsidiariamente, por todo o exposto acima, caso superadas as alegações em relação à violação ao artigo 7º do Tratado para Evitar a Dupla Tributação firmado entre Brasil e Áustria, e entendendo-se que a tributação se dá sobre dividendos distribuídos à RECORRENTE, deve ser reconhecida a necessidade de cancelamento do crédito tributário exigido, eis que, como visto, os lucros auferidos no exterior pela OSX GmbH, tendo natureza de dividendos fictos, não devem ser tributados por força da isenção contida no artigo 23, parágrafo 2º, da Convenção Brasil-Áustria. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido, e provido *para anular o v. acórdão recorrido, prestigiando-se o princípio da verdade material, para que, após a intimação da RECORRENTE para apresentação da tradução juramentada dos documentos grafados em língua estrangeira acostados em sede de Recurso Voluntário, seja realizado novo julgamento daquele Recurso Voluntário pelo CARF, a partir da análise daqueles documentos*. E que, caso assim não se entenda, que *seja determinada a reforma do v. acórdão recorrido, com o consequente cancelamento integral dos autos de infração lavrados no bojo do Processo Administrativo em tela*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 04/11/2021 (e-fls. 1943), e retornaram em 16/11/2021 com contrarrazões (e-fls. 1944/1987) nas quais a PGFN questiona a admissibilidade da matéria *Preliminar de análise de provas – juntada de documentos após a impugnação – documentos em língua estrangeira desacompanhados de tradução*, sob a premissa de que a Contribuinte não se desincumbiu de demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária, *uma vez que se refere a discussão de questão probatória, o que escapa da competência da CSRF*.

O recorrente não pode demonstrar o dissídio a partir do seu ponto de vista. Se assim o fosse, abriria espaço para uma diversidade de recursos, cuja finalidade fugiria de seu escopo que é a uniformização de teses jurídicas.

Exemplificativamente, seria possível interpor recurso especial quanto à questão de prova. O recorrente entendeu como provado. A decisão recorrida concluiu em sentido contrário. Bastaria indicar acórdãos como paradigmas, envolvendo situações aleatórias, ou até mesmo relativa à mesma infração, que considerou como provado. Pronto.

Porém, não é assim. A divergência jurisprudencial somente se mostra comprovada diante de situações semelhantes. E não é esse o caso.

Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu.

O entendimento da decisão recorrida está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos.

O voto condutor é claro acerca das razões pelo não conhecimento das provas carreadas aos autos:

Á época da apresentação do Recurso Voluntário o recorrente apresentou nova documentação. Desta feita apresentou um contrato traduzido em português **que já havia sido apresentado anteriormente e dois novos contratos, também genéricos, estes sequer vertidos para o português que também não informam quais direitos, bens ou investimentos estariam sendo garantidos.**

Ora, em relação aos dois outros contratos apresentados em sede de recurso voluntário **entende este relator que não é possível sua apreciação como prova para análise deste processo em razão dos seguintes problemas:**

- 1) Os contratos em questão foram **apresentados muito após a impugnação e, mesmo após a intimação de diligência solicitada pela Delegacia de Julgamento não ocorreu a apresentação dos novos contratos;**
- 2) Os dois novos contratos foram **apresentados unicamente em inglês, sem a tradução para o português como exigem as normas processuais;**

Por estas razões não é cabível a utilização destes contratos como instrumento de prova da existência de compromissos que deveriam ser protegidos pelo HEDGE em razão de terem sido apresentados à destempo e sem tradução ao português.

Não há uma efetiva divergência de teses jurídicas, mas sim o que se percebe é a valoração das provas dos autos.

E é cristalino que o Relator não aceitou os dois novos contratos por dois motivos, e o primeiro deles é que tais contratos foram apresentados muito após a impugnação, mesmo após a intimação de diligência solicitada pela DRJ não foram apresentados.

O recorrente alega que a Turma acabou por declarar preclusa a apresentação de provas específicas após a impugnação, mas se essa era a discussão a ser debatida pela Câmara Superior deveria a recorrente ter embargado a decisão a fim de prequestionar o tema, uma vez que o acórdão recorrido não declarou a preclusão, mas tão somente não aceitou mencionados contratos porque além de terem sido apresentados muito após a impugnação, não o foram quando da realização da diligência para tanto.

Ora, não há que se falar em divergência de entendimentos, porquanto, proferidos em contextos fáticos diversos.

Para que restasse demonstrada a divergência de entendimentos deveria o acórdão paradigma ter aceitado os documentos comprobatórios apresentados em sede de recurso voluntário, mesmo que o contribuinte tivesse se quedado inerte quando intimado em sede de diligência para comprovação do direito alegado, assim como ocorrido nos presentes autos. Tal particularidade é fundamental na demonstração da similitude fática, uma vez que embasou a negativa de aceitação dos documentos novos.

Veja-se que ambas as conclusões estão baseadas na análise casuística dos casos concretos, não havendo que se falar em divergência de entendimentos.

Logo, não há como se ter como comprovada a divergência jurisprudencial alegada. *(destaques do original)*

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido, discordando da ***Prevalência do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação frente ao artigo 74, da MP nº 2.138-35/01***, ressaltando que a matéria é eminentemente de direito e circunscrita à *possibilidade de tributação dos lucros da controlada da empresa situada na Áustria estabelecida pelas normas da MP 2.158-35 frente às normas do art. 7º do tratado Brasil-Áustria*, para, na sequência, argumentar que:

Defende a Recorrente que não poderia ser incluído na apuração do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio da empresa controlada sediada na Áustria, OSX GmbH. Segundo a recorrente, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, viola o art. 7 do Tratado Brasil-Áustria, firmado para evitar a dupla tributação da renda. Isso porque sustenta que a Fiscalização, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, estaria tributando os lucros da OSX GmbH – residente na Áustria – e não os lucros da OSX Brasil – residente no Brasil. Assim, sustenta que a competência exclusiva da Áustria para tributar os lucros auferidos pela OSX GmbH estaria previsto no art. 7 do Tratado Brasil-Áustria. Subsidiariamente, sustenta que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro disponibilizado à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade dividendos, e, portanto, isentos.

No entanto, não merece prosperar.

A tese defendida pela recorrente de que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, é incompatível com o art. 7º do Tratado Brasil-Áustria. É o que se passa a demonstrar.

Como se trata de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Áustria, logo, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa austríaca sem estabelecimento permanente no território nacional.

Assim, correto o entendimento estampado no acórdão recorrido, uma vez que o art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 não incide sobre uma pessoa jurídica residente no exterior. A lei brasileira não “alcança” um residente no exterior, mas uma sociedade estabelecida no Brasil. Por outras palavras, a legislação nacional não determinou a tributação dos lucros da empresa controlada OSX GmbH, mas fixou que os lucros da contribuinte residente no Brasil também abrangem os lucros disponibilizados por suas controladas.

Assim, a legislação brasileira não alcança nem lucros das controladas estrangeiras, o que afasta a celeuma quanto à aplicação do Artigo 7º dos tratados que seguem o Modelo OCDE, e nem “dividendos fictos ou presumidos”, o que também afasta qualquer questionamento a respeito da aplicação do Artigo 10 combinado com o Artigo 23 dos tratados, a exemplo do firmado com a Áustria.

Destaque-se que o CARF já se manifestou, em diversas oportunidades, sobre a legalidade de autuações fiscais que exigem IRPJ e CSLL de contribuintes residentes no Brasil, em virtude dos lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas no exterior, tendo por fundamento o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

Nesse ponto, cumpre ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou seu entendimento, no sentido da validade de lançamentos que tenham por fundamento o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, conforme se verifica nos Acórdãos n.º 9101-002.330, 9101-002.832, 9101-002.751, 9101-002.590, 9101-002.589, 9101-002.331 e 9101-004.763.

Ressalta-se, inclusive, que o acórdão citado n.º 9101-002.832, rechaçou similar pretensão, conforme ementa a seguir:

[...]

Diante disso, a solução do presente processo administrativo deve seguir o entendimento firmado pela CSRF, nos precedentes citados.

Não obstante a pacificação do assunto na CSRF, passa-se a enfrentar a matéria.

Procurou-se estruturar as razões da Fazenda Nacional, nas presentes CONTRARRAZÕES, seguindo uma ordem lógica. Assim, primeiro será demonstrado que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, trata de hipótese de disponibilidade econômica e jurídica da renda, razão pela qual é constitucional a sua aplicação. A seguir, será abordada a questão da possibilidade de aplicar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, tanto para as controladas diretas quanto para as indiretas. O próximo passo será demonstrar a compatibilidade da legislação brasileira

com os tratados para evitar a bitributação da renda, o que inclui o Tratado Brasil-Áustria. (*destaques do original*)

Sob o título *Disponibilidade da Renda para a Controladora Brasileira: aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001*, expõe que:

A tese de que o art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, não teria o condão de disponibilizar, para a controladora situada no Brasil, os lucros auferidos por intermédio das suas controladas residentes no exterior, não merece prosperar.

A argumentação relativa à suposta inexistência de disponibilidade jurídica ou econômica da renda, nos casos envolvendo a aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, perderam o sentido após a manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto. Com efeito, no julgamento da ADI 2.588, a Suprema Corte examinou a questão da tributação em bases universais, tendo como perspectiva a constitucionalidade do citado art. 74. Naquela oportunidade, a suprema corte afirmou que o dispositivo somente não poderia ser aplicável para coligadas residentes em país sem tributação favorecida. Por seu turno, o STF voltou a se pronunciar sobre o tema após ter concluído o julgamento da ADI 2.588, tendo ratificado o entendimento proferido no citado precedente e avançado em alguns pontos, notadamente no que diz respeito à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, quando o caso envolver **controladas residentes fora de “paraíso fiscal”**. Trata-se do julgamento de dois recursos extraordinários – RE 541090/SC e RE 611586/PR –, sendo que no primeiro analisou-se a situação de uma controlada residente em país sem tributação favorecida, enquanto no segundo tinha-se uma controlada sediada em “paraíso fiscal”. Confira-se a ementa dos dois precedentes:

[...]

Diante disso, resta evidente a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, e a sua compatibilidade com os Tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda. A única ressalva encontra-se no entendimento estabelecido pelo STF, no julgamento da ADI 2.588, e diz respeito às coligadas residentes em países sem tributação favorecida. Contudo, essa última hipótese não se aplica ao caso dos autos. (*destaques do original*)

Na sequência, expõe a *aplicabilidade do referido dispositivo para controladas diretas e indiretas* e examina *as alegações da recorrente sobre o MEP e o seu reflexo na apuração do lucro real da controladora brasileira*, nos seguintes termos:

Nesse ponto, será discutido se o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, teria sua eficácia restrita às controladas diretas ou se poderia ser estendido às controladas indiretas. De início, importante salientar que a redação do dispositivo não fez qualquer limitação quanto ao conceito de pessoa jurídica controlada, tendo utilizado apenas a expressão “controlada ou coligada no exterior”. Diante disso, ficaria ao intérprete a incumbência de definir o alcance exato da norma.

O primeiro aspecto que precisa ser esclarecido é que, em regra, não cabe à legislação tributária estabelecer o conceito de sociedade empresária ou de entidades controladas ou coligadas. Com efeito, as normas tributárias se direcionam para definir os efeitos tributários das mais diversas relações jurídicas e atos ou negócios jurídicos praticados. Por seu turno, o conceito dos institutos típicos de outros ramos do direito fica por contas das legislações específicas. Implica dizer que, para encontrar o conceito de sociedade controlada ou coligada, a atenção deve voltar-se, inicialmente, às normas de direito societário.

Essa foi a linha seguida pela decisão recorrida, que utilizou o conceito trazido pelo § 2º do art. 243 da Lei n.º 6.404, de 19763 – Lei das Sociedades Anônimas. Neste dispositivo legal, verifica-se que a expressão “controlada” abrange tanto a noção de domínio direto quanto indireto. Além disso, o art. 1.098 do Código Civil de 20024 manteve a essência da concepção de entidade controlada fixada pelo mencionado § 2º do art. 243 da Lei das S.A. Diante disso, tem-se que na legislação civil – tanto a Lei das S.A. quanto no

Código Civil – a definição de sociedade controlada foi apresentada pelo legislador com caráter amplo, sem fazer distinção entre a modalidade de controle direto ou indireto.

Partindo dessas premissas, resta evidente que a norma inserida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, deve ser aplicada tanto às controladas diretas quanto às controladas indiretas. Primeiro, por respeito a uma regra elementar de hermenêutica, que deve orientar o trabalho do intérprete, qual seja: não se podem fazer distinções quando o texto da norma não o fez. Nessa perspectiva, **ao interpretar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, deve se ter em mente a mesma lógica da legislação civil – que ao trazer o conceito de sociedade controlada, o fez em caráter geral, sem diferenciar entre a modalidade direta ou indireta. Em segundo lugar, há que se considerar o objetivo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, isto é, implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.** A esse respeito, vale a pena destacar as palavras de Moisés de Sousa e Paulo Riscado Junior, que apontam com precisão a finalidade do referido dispositivo:

Anteriormente à edição da 2.158-35/01 n.º 2.158-35/2001, a tributação dos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior ocorria no momento do seu pagamento ou crédito ao investidos brasileiro, na forma do art. 1.º da Lei n.º 9.532/97. Em outras palavras, a legislação nacional adotava a técnica do diferimento (deferral), vale dizer, os lucros não eram tributados no instante da sua apuração pelas subsidiárias no exterior, mas no momento da posterior distribuição à empresa brasileira.

No entanto, essa sistemática se mostrou ineficaz para a tributação universal, na medida em que o pagamento do imposto era postergado ao arbítrio da investidora brasileira, notadamente naqueles casos em que estava presente a relação de controle. Assim, diversas empresas evitavam a incidência de IRPJ e CSLL mediante a simples manutenção dos lucros no patrimônio das controladas, por prazo indefinido.

*No intuito de contornar essa situação, veio a lume o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001. Fundamentado na avaliação do investimento em controladas e coligadas pelo método da equivalência patrimonial, o dispositivo legal eliminou o diferimento, antecipando a tributação para o momento da apuração dos lucros nos balanços das subsidiárias no exterior.*¹⁴ (destaques não constam do original)

Diante dessas explicações, forçoso concluir que aceitar a aplicação do dispositivo somente para as controladas diretas significaria esvaziar o sentido da norma. Isso porque bastaria um artifício muito simples para que os contribuintes pudessem continuar não se sujeitando à tributação no Brasil: constituir pessoas jurídicas intermediárias – controladas diretas – entre a controladora brasileira e a subsidiária que concentra a produção de riqueza – que figuraria como controlada indireta. Diante disso, é fundamental para concretizar a finalidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, que a sua aplicação atinja controladas diretas e indiretas situadas no exterior.

Por outro lado, precisa ser esclarecido que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, constitui apenas uma técnica de tributação. Significa dizer que o propósito dessa norma CFC não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira. Tanto é assim que o caput do referido art. 74 traz somente a definição do momento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior para a controladora ou

¹⁴ PEREIRA, Moisés de Sousa Carvalho; RISCADO JUNIOR, Paulo Roberto. Jurisprudência comentada: o artigo 74 da medida provisória n.º 2.158-35/2001 e o planejamento tributário com base na utilização de tratados – o “caso eagle II” (acórdão n.º 101-97.070). Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. v.1, n. 2, jul./dez. 2011. Brasília: PGFN. p. 277.

coligada no Brasil. A percepção dessa realidade é fundamental para entender o exato conteúdo da norma, qual seja: trata-se de uma regra que permite fixar um marco para a disponibilização de lucros e, com isso, sua inclusão na apuração do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada residente no Brasil. Esse é o núcleo da norma e é a partir dele que devem ser extraídos os efeitos tributários.

Percebam, Srs. Conselheiros, que para fins da incidência do IRPJ e da CSLL, a legislação brasileira criou uma presunção absoluta de que os lucros foram disponibilizados aos sócios brasileiros na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior. Implica dizer que, no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras. Assim, perde força a argumentação da contribuinte no sentido de que ainda não teria havido a disponibilização dos lucros para a controlada direta situada na Áustria – OSX GMBH – e, por isso, não poderiam ser tributados os lucros auferidos por intermédio das controladas indiretas. Com efeito, para fins do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, basta a apuração do resultado no balanço da controlada – seja ela direta ou indireta – para que se considerem disponibilizados os lucros para a controladora residente no Brasil.

Ao analisar a legislação que trata as sociedades empresárias no Brasil e as normas que disciplinam a tributação dos lucros no exterior, chega-se à conclusão de que não há justificativas para se limitar a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, tão-somente às controladas diretas residentes no exterior. Com efeito, o demonstrado acima corrobora o entendimento exarado no acórdão recorrido, ou seja, devem ser incluídos, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os lucros da empresa brasileira – OSX Brasil – auferidos por intermédio de sua controlada residente no exterior.

Por fim, a tese de que a Medida Provisória no 627, de 2013, convertida na Lei no 12.973, de 2014, introduziu a possibilidade de tributação de controladas indiretas, logo, antes dessas normas não existia essa possibilidade. Trata-se de argumento recorrente, utilizado pelos contribuintes, que parte de uma falsa premissa, qual seja: antes a legislação não previa expressamente, portanto, não poderia ser tributado.

O argumento dos contribuintes remete ao princípio da legalidade, no sentido de que não poderia haver tributação sem prévia previsão legal. Apesar de parecer convincente, tal argumento não se sustenta quando se examina a questão da “menção expressa” a controladas indiretas no contexto da legislação brasileira sobre tributação em bases universais. A sistemática de tributação de para pessoas jurídicas, segundo o princípio da universalidade, foi introduzida no Brasil pela Lei no 9.249, de 1995, e sempre teve por escopo alcançar tanto as controladas diretas quanto as indiretas. A referida lei, assim como as posteriores que trataram do tema, partiram do conceito de controle ou coligação previstos na legislação societária – conforme explicado acima. Nessa perspectiva, tem-se que a relação de controle abrange as duas modalidades – direto e indireto –, de modo que somente quando se pretende diferenciar é que a legislação menciona expressamente um dos tipos de controle. Isso demonstra que a premissa da contribuinte inverte a própria lógica estabelecida no direito societário, e que foi reproduzida nas normas tributárias que regulamentar a tributação em bases universais. Assim, ao se referirem a controladas, as normas tributárias sempre trabalharam com a ideia de controle direto e indireto, sem fazer qualquer distinção.

A nova legislação sobre bases universais surgiu para atualizar o sistema brasileiro, assim como para atender a diversas demandas dos próprios contribuintes.

Além disso, alguns temas que causavam divergência de interpretação – como era o caso da tributação dos resultados obtidos por controladas indiretas –, foram abordados expressamente na Lei no 12.973, de 2014. Ao que tudo indica, a intenção do legislador era encerrar, de uma vez por todas, discussões que se arrastavam por anos na esfera administrativa e judicial. Contudo, isso não quer dizer que houve uma inovação legislativa, no sentido de ampliar a base tributável e incluir rendimentos que antes não

eram passíveis de tributação. Isso porque os resultados auferidos por intermédio de controladas indiretas sempre foram objeto de tributação no Brasil – segundo as normas tributárias e seguindo o racional das normas societárias. Percebam, Srs. Conselheiros, que a questão era puramente de interpretação: os contribuintes defendiam uma forma de interpretar – excluindo as controladas indiretas –, enquanto a Fazenda Nacional possuía outra interpretação – a qual abrangia as controladas indiretas. Dessa maneira, o que se pretendia com a edição da Lei no 12.973, de 2014, era apenas deixar expresso o que sempre existiu, e não uma inovação legislativa, como defendida pelos contribuintes.

Por essas razões, não há como prevalecer a tese, visto que isso desvirtuaria a própria lógica da tributação em bases universais estabelecida pela legislação brasileira. *(destaques do original)*

Com respeito às repercussões do método de equivalência patrimonial, complementa que:

A legislação brasileira determina que as pessoas jurídicas que detenham investimentos relevantes em controladas ou coligadas estão obrigadas a avaliar esses investimentos por meio do MEP. Isso acontece em virtude da própria essência do MEP, vale dizer, consiste em uma técnica de avaliação do patrimônio que resulta na consolidação dos resultados de todo o grupo empresarial. Por essa razão, todas as pessoas jurídicas que integram o grupo empresarial são consideradas como uma única unidade econômica. Esse é o posicionamento de Bulhões Pedreira, para quem “as demonstrações financeiras consolidadas informam a posição financeira e os resultados de um grupo de pessoas jurídicas, como se fossem uma única entidade.”

Disso decorre que, para a correta aplicação do MEP, tanto os investimentos diretos quanto os indiretos devem ser refletidos na controladora do grupo. Trata-se de uma consequência lógica da aplicação do MEP. Com efeito, somente será possível avaliar o real valor do investimento detido pela controladora se forem considerados todos os resultados obtidos pela sua controlada. Implica dizer que a determinação do resultado do grupo econômico – que consiste justamente no objetivo da avaliação por meio do MEP – apenas será obtido quando considerados todos os lucros auferidos dentro da cadeia de pessoas jurídicas que compõem o grupo empresarial.

Conforme já explicitado acima, o MEP é uma imposição da legislação brasileira, que somente obriga a pessoa jurídica residente no Brasil a realizar sua escrituração contábil observando o MEP. Nessa linha são os ensinamentos de Bulhões Pedreira, quando afirma que:

2. Determinação pela Investidora – A determinação do valor de patrimônio líquido do investimento é procedimento de escrituração da investidora. Consiste na reunião das informações e nos cálculos necessários para determinar o ajuste no valor de patrimônio líquido do investimento a ser procedido nos registros contábeis da investidora, e não implica nenhum lançamento na escrituração das coligadas ou controladas. Cabe à investidora obter as informações, proceder aos cálculos e lançar o ajuste na sua escrituração, sem que daí resulte modificação na escrituração da controlada ou coligada.⁷

Portanto, cabe à controladora brasileira o trabalho de realizar a consolidação dos resultados do grupo empresarial, levando em conta os lucros obtidos tanto pelas controladas diretas quanto pelas indiretas. Implica dizer que, mesmo que a legislação da Áustria não exija que a OSX GMBH utilize o MEP, isso não afeta a obrigação da sua controladora residente no Brasil registrar e oferecer à tributação os resultados auferidos por intermédio das pessoas jurídicas controladas pela empresa situada na Áustria. Com efeito, essa é a consequência da aplicação do MEP, isto é, determinar o resultado auferido por todo o grupo empresarial, que deve ser vislumbrado como uma unidade econômica.

Nesse ponto, relevante salientar que a legislação tributária determina que os resultados das filiais, sucursais, controladas e coligadas situadas no exterior sejam considerados de forma individualizada. Isso é o que preceitua o inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de

19968, c/c os incisos I e II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Desse modo, é preciso levar em consideração, no momento de apurar o resultado da controladora brasileira, os lucros auferidos por intermédio de cada controlada residente no exterior. É por essa razão que se ressalta a importância de apurar o resultado de cada controlada indireta, antes de verificar a situação da controlada direta, de modo que o reflexo na controladora brasileira seja corretamente mensurado.

Por seu turno, cabe ressaltar que a Fiscalização nunca buscou alterar ou desrespeitar a legislação da Áustria, como tenta fazer parecer a recorrente. Percebam, Srs. Conselheiros, que em nenhum momento a autoridade fiscal questionou os valores declarados pela contribuinte a título de lucro da OSX GMBH ou de resultados de MEP. Caso tivessem sido impugnados esses valores, pela Administração Tributária brasileira, teria razão a contribuinte. Nesse ponto, relevante salientar que a apuração do lucro na controladora brasileira em nada altera a escrituração contábil e fiscal da controlada residente no exterior – e nem poderia, pois, as atribuições das autoridades fazendárias brasileiras não possuem esse alcance.

O procedimento adotado pela autoridade fiscal brasileira apenas cumpriu o que determina a legislação do Brasil, vale dizer: apurar o resultado da controladora residente no Brasil por meio da aplicação do MEP. Para isso, era necessário levar em conta todos os lucros auferidos dentro da cadeia de empresas controladas pela OSX Brasil no exterior, inclusive as controladas indiretas – em consonância com os ensinamentos de Bulhões Pedreira, acima transcritos. Com efeito, a correta avaliação dos investimentos detidos pela OSX Brasil no exterior somente é possível se todos os resultados do grupo empresarial forem devidamente trazidos para os balanços da controladora residente no Brasil. Trata-se da essência do MEP.

Feitas essas considerações, passa-se a enfrentar os argumentos relativos à “tributação do MEP”.

Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que não está sendo tributado o MEP. O objeto de tributação do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-75, de 2001, é o mesmo: o resultado obtido por pessoas jurídicas situadas no Brasil, por intermédio de suas controladas ou coligadas residentes no exterior. Nesse cenário, o MEP aparece como um instrumento para determinar esse resultado, e não o objeto da tributação em si. Na linha do entendimento de Bulhões Pedreira, o MEP serve para refletir os resultados das controladas no balanço da controladora, notadamente, o lucro obtido pela controlada e que caberia à controladora na sua condição de acionista. Aliás, convém destacar que, em diversas ocasiões, o resultado relativo ao MEP corresponde integralmente aos lucros auferidos pela controlada e que são imediatamente refletidos na controladora, como ajuste do valor do investimento. Daí porque é possível que o valor do MEP seja considerado em sua totalidade para a apuração do lucro da controladora, isto é, não por ser o objeto da tributação, mas por representar os lucros auferidos pela controladora em virtude de sua participação na controlada.

Por outro lado, cabe rebater o argumento acerca do tratamento neutro do MEP e sua compatibilidade com o regime de tributação previsto no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Para isso, importante conferir o que dispõe o mencionado art. 25:

[...]

Seguindo o raciocínio explicitado acima, o MEP é o instrumento indicado pela legislação brasileira para aferir o resultado econômico obtido pelo grupo empresarial, via reflexo no balanço da controladora dos resultados obtidos por meio da controlada. Contudo, isso não quer dizer que o MEP será o objeto da tributação – conforme já explicitado anteriormente. Isso porque estão incluídos no MEP valores que não correspondem ao lucro, como o resultado das variações cambiais, que não devem ser utilizados na apuração do lucro tributável. E é por essa razão que a norma acima transcrita trouxe o tratamento da tributação dos lucros no § 2º e o tratamento do MEP no § 6º.

A presença de outras riquezas distintas do lucro, nos resultados apurados via MEP, não retira a sua aptidão para servir de parâmetro no momento de definir o lucro tributável da controladora. Com efeito, para atender ao disposto no inciso II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, é preciso que a controladora adicione os lucros auferidos por intermédio da sua controlada “na proporção de sua participação acionária”. Nessa perspectiva, cumpre ressaltar que os lucros auferidos por intermédio da controlada estão contidos nos valores reconhecidos por meio do MEP, razão pela qual deve-se extrair dos resultados do MEP a parcela referente aos lucros e adicioná-la ao lucro real da controladora. Ao proceder dessa forma, o contribuinte não estará oferecendo à tributação o MEP, mas tão somente adicionando ao seu lucro a parcela que lhe cabe dos lucros auferidos por intermédio de sua controlada residente no exterior, na proporção de sua participação acionária na referida controlada. Diante disso, mostra-se improcedente qualquer argumentação no sentido de que a legislação brasileira estaria determinando a tributação do MEP.

Restaria a explicação para o comando inserido no § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Alguns argumentam que este dispositivo serviria de fundamento para afastar a utilização do MEP como parâmetro na tributação dos lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas residentes no exterior. Segundo essa corrente, o mencionado § 6º do art. 25 teria assegurado a neutralidade tributária que a legislação anterior à Lei nº 9.249, de 1995, conferia aos resultados de MEP. Entretanto, essa interpretação do § 6º somente pode prevalecer se forem esquecidos os demais dispositivos do art. 25 – o que não faz nenhum sentido.

Novamente, importante salientar que o MEP é instrumento para a aferição do lucro tributável da controladora, mas não o objeto da tributação. Nessa linha de raciocínio, tem-se que a controladora apenas adicionará ao seu lucro real a parcela do MEP que corresponder ao lucro obtido em virtude de sua participação na controlada situada no exterior – devendo ser desconsiderado qualquer valor que não corresponda ao lucro. E o que acontece com os resultados de MEP que não correspondem ao lucro? Ora, permanecem tendo o tratamento previsto nas regras vigentes antes da instituição das normas de tributação em bases universais para as pessoas jurídicas – vale dizer, o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Daí porque o § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, prevê que o tratamento do MEP continuará sendo o mesmo “previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”. Com efeito, ao se apurar o lucro real, os valores correspondentes ao MEP não afetarão o resultado tributável, dando-se o seguinte tratamento: o resultado positivo de MEP é excluído do lucro real, enquanto o resultado negativo é adicionado. Isso atende à primeira parte do citado § 6º do art. 25. Por outro lado, a parcela do MEP correspondente ao lucro auferido por intermédio da controlada ou coligada residente no exterior deverá ser adicionada ao lucro real, conforme determinam os §§ 2º e 3º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. É justamente este procedimento que justifica a parte final do § 6º do art. 25, ou seja, a expressão “sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”.

Por fim, complementando essa sistemática introduzida pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, previu que os lucros seriam considerados disponibilizados da data em que apurados os balanços das controladas ou coligada no exterior. Dessa maneira, todos os lucros mensurados via MEP – sejam provenientes de controladas diretas ou indiretas – devem ser refletidos no

balanço da controladora residente no Brasil e oferecidos à tributação. Nesse ponto, importante lembrar que o STF já se manifestou sobre a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e firmou posicionamento no sentido da validade da tributação nos moldes previstos neste dispositivo. O resultado desse julgamento foi relevante, posto que assentou duas premissas, quais sejam: (a) o reconhecimento dos resultados por meio da utilização do MEP implica disponibilidade da renda para a controladora brasileira; e (b) havendo disponibilidade, os lucros são de titularidade da pessoa jurídica residente no Brasil. Portanto, não cabe qualquer argumento sobre a ausência de disponibilidade de lucros apurados por meio da

aplicação do MEP, visto que o STF apreciou esse tema ao julgar a ADI 2.588 e confirmou a constitucionalidade da tributação.

Por fim, confronta os questionamentos acerca dos efeitos do Tratado Brasil-Áustria nos seguintes termos:

3.3) Questionamentos sobre o tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e a Áustria

A recorrente ainda argumenta que a Fiscalização não poderia ter incluído, na apuração do IRPJ e da CSLL, os resultados auferidos por intermédio da OSX GMBH. Segundo defende a contribuinte, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, viola o art. 7 do Tratado Brasil-Áustria, firmado para evitar a dupla tributação da renda. Isso porque entende que a Fiscalização, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, estaria tributando os lucros da OSX GMBH – residente na Áustria – e não os lucros da OSX Brasil – residente no Brasil. Assim, o argumento suscitado pela recorrente é voltado para a competência exclusiva da Áustria para tributar os lucros auferidos pela OSX GMBH – que estaria previsto no art. 7 do Tratado Brasil-Áustria.

Não obstante, não merecem prosperar as teses defendidas pela recorrente, conforme se passa a demonstrar.

3.3.1) Da Interpretação e Da Qualificação De Lucros Auferidos No Exterior Por Intermédio De Controladas Ou Coligadas

Considerando a existência de Tratado para evitar a dupla tributação da renda, firmado entre Brasil-Áustria, o primeiro passo é examinar as normas do referido acordo internacional. Com efeito, deve-se buscar inicialmente os conceitos trazidos pelos tratados, tendo em vista a sua finalidade específica de regulamentar situações nas quais se verifique a possibilidade de múltipla incidência de tributos sobre o mesmo fato. A utilização do direito interno de cada um dos países contratantes fica reservada às hipóteses em que a convenção remete a ele, ou quando não se encontram os termos na própria Convenção. Nesse contexto, importante examinar os dispositivos do Tratado Brasil-Áustria que tratam da tributação de lucros:

Tratado Brasil-Áustria

Artigo 7º

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 ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

A norma acima transcrita, claramente, limita-se a definir qual o país poderá tributar de lucros das empresas. Essa é justamente a essência Acordo internacional: fixar a competência tributária quando se verifica a possibilidade de dupla ou múltipla tributação ou isenção da mesma renda. Por essa razão, o conteúdo das normas dos tratados para evitar a dupla tributação, geralmente, está relacionado à delimitação de critérios de competência tributária, às regras para diminuir ou eliminar os efeitos da dupla tributação, entre outros. Esse é o entendimento de Antônio de Moura Borges:

Por via de tais convenções, os Estados pactuantes previnem, mitigam ou eliminam a dupla tributação internacional com a adoção de duas regras diferentes. De acordo com a primeira, reserva-se com exclusividade a tributação de determinadas categorias de rendimentos a cada um dos Estados. O Estado a que não foi reservado o direito de tributar certas categorias de rendimentos deve renunciar-lhes a tributação, evitando-se, dessa forma, o surgimento da dupla tributação. De conformidade com a segunda regra, aplicável na maioria dos casos, delimitam-se as categorias de rendimentos que podem ser tributadas,

*tanto pelo Estado da residência, como pelo Estado da fonte, e atribui-se a um desses Estados o dever de eliminar ou atenuar a dupla tributação, utilizando, ou o método da isenção, ou o método da imputação, ou, o que é mais comum, uma combinação dos dois métodos.*¹⁵

Diante disso, analisando o artigo 7º do Tratado Brasil-ÁUSTRIA, a única conclusão que se pode extrair é que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado. Entretanto, o mencionado dispositivo não esgota a disciplina da tributação dos lucros submetidos ao poder de tributar de dois ou mais Estados. Isso porque falta um conceito essencial para se estabelecer a relação jurídico-tributária, qual seja: **explicitar o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país**. Ora, sem esta definição, de nada adiantam os critérios de delimitação de competência do artigo 7º, tendo em vista que ainda é preciso esclarecer o conceito do elemento material do fato gerador do tributo.

Seguindo a linha de raciocínio no sentido de se buscar primeiro no Tratado as definições dos conceitos, volta-se a atenção para o artigo 3º, que apresenta as definições gerais:

Tratado Brasil-Áustria

Artigo 3º Definições Gerais

1. 1. Na presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente: (...) 2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objetos da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Inicialmente, constata-se que o art. 3º dos tratados **não trazem o conceito de lucro**. Por sua vez, **em nenhum outro artigo da Convenção Brasil-Áustria foi definido o que seria lucro**, para fins de incidência do imposto sobre a renda. Nessa perspectiva, importante notar que o parágrafo 2º do art. 3º prevê uma regra residual, qual seja: deve ser observada a legislação interna do Estado contratante quando não estiverem presentes, no texto do Tratado, a definição de algum termo ou expressão. A esse respeito, vale a pena conferir trecho da obra de Alberto Xavier, na qual analisa o § 2º do art. 3º da Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação da renda:¹⁶

*De tudo isto resulta que o § 2º do art. 3º não reveste o alcance de uma cláusula geral de reenvio para o direito interno, como regra subsidiária de interpretação e aplicação do tratado, como pretende Vogel, antes estabelece o círculo excepcional de hipóteses restritas, em que o direito fiscal interno pode ser utilizado para **definir expressões não definidas no tratado**, como, por exemplo, **'lucro'** ou **'controle direto ou indireto'**.*¹⁷

Percebe-se, portanto, que a definição do que sejam os “lucros de uma empresa de um Estado Contratante” (no caso, o Brasil) deve ser **buscada no ordenamento jurídico brasileiro**. Esse entendimento está em consonância com a regra de interpretação prevista no próprio Tratado Brasil-Áustria. Nesse ponto, vale lembrar que para chegar a essa conclusão seguiu-se a metodologia considerada pela doutrina como a mais adequada, a saber: investigar primeiro se o conceito foi trazido pelo Acordo internacional e, não havendo especificação naquela fonte, parte-se para o direito interno dos países.

Partindo dessa premissa, o próximo passo é examinar a legislação brasileira sobre a tributação de lucros auferidos no exterior. Mais precisamente, cumpre conferir o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, haja vista ser a norma que

¹⁵ BORGES, Antônio de Moura. Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional. Jus Navigandi. Teresina, ano 6, n. 51, out. 2001. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/2088>>.

¹⁶ Apesar de não ser membro da OCDE, o Brasil utiliza a Convenção Modelo daquela entidade como base na formulação de seus tratados para evitar a dupla tributação da renda.

¹⁷ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 136.

fundamentou o lançamento do crédito tributário. Considerando, ainda, que o citado dispositivo remete ao art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, torna-se imprescindível analisar as duas normas em conjunto. Assim, vale a pena transcrevê-las abaixo:

Lei nº 9.249, de 1995

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

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

O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será composto pelos resultados auferidos no exterior. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explicita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da consagração do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988.

Por sua vez, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, também contempla regra de definição do elemento material do fato gerador do IPRJ e da CSLL, expresso no seguinte trecho: “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”. Além disso, o dispositivo ainda prevê o elemento temporal do fato gerador, ou seja, o momento em que se consideram disponibilizados os lucros para as controladoras ou coligadas brasileiras. A novidade trazida pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi estabelecer que **a tributação dos lucros das controladoras e coligadas situadas no Brasil, auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior, seguiria o regime de competência**. O fundamento para essa inovação, é bom ressaltar, encontra-se no § 2º do art. 43 do CTN, que autorizou o legislador a estabelecer o momento em que ocorrerá a disponibilização dos rendimentos oriundos do exterior.¹⁸ Desse modo, é possível afirmar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, apenas complementa o regime de tributação em bases universais, para as pessoas jurídicas residentes no Brasil, inaugurado pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Nessa perspectiva, relevante notar que **os dois dispositivos apresentam o mesmo conceito para lucro real**, no sentido de que a **apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL levará em conta os rendimentos auferidos no exterior**.

Assentados esses pontos, cabe agora retornar para a análise da tributação dos lucros auferidos no exterior sob a ótica do Tratado firmado entre Brasil-Áustria.

¹⁸ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

As normas brasileiras não extrapolaram os limites do referido Tratado internacional, uma vez que **definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção**. Por sua vez, também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas de Áustria. Isso porque o **art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01**, apresenta preceitos que correspondem ao **âmbito de competência do Brasil** – ou seja, define o que deve ser entendido como **lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros**. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no **conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira**. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, **constatou a existência de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL**.

O principal argumento utilizado para afastar a tributação no Brasil, diz respeito ao critério de competência definido no art. 7º. Basicamente, alega-se que as autoridades brasileiras estariam – com base no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 – tributando os lucros das controladas ou coligadas situadas no exterior, e que essa postura violaria o art. 7º das Convenções. Entretanto, tais afirmações não condizem com a realidade.

Primeiramente, conforme demonstrado acima, **o objeto do art. 25 da Lei n.º 9.249/95 c/c o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil**. Significa dizer que **o enfoque da legislação nacional foi delimitar o conceito de lucro real, incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas**. Implica dizer que **os valores disponibilizados pelas controladas ou coligadas estrangeiras devem ser qualificados como lucros da controladora residente no Brasil** – nos termos do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01.

Como visto acima, **compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não definidos nos tratados**. A r. decisão recorrida não respeitou tal regra, ao dar ao termo “lucro de empresa residente” um significado em desconformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque entendeu que a lei brasileira estaria incidindo sobre lucros de empresa controlada estabelecida na Áustria, e não, sobre os lucros da empresa controladora residente no Brasil, o que, evidentemente, consiste no escopo da Lei n.º 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01. Portanto, se o art. 7º do tratado dispõe que os “lucros de empresa serão tributados apenas no país de residência”, a lei brasileira não contraria o art. 7º dos tratados. Ao contrário, no caso, o lucro de empresa residente no Brasil está sendo tributado no Brasil, o que implica dizer que o art. 7º está sendo **observado e respeitado pela legislação pátria**.

3.3.2) Classificação do art. 74 da MP n.º 2.158-35, DE 2001, como norma CFC

Ultrapassadas as primeiras considerações acerca da aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, frente aos Tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, cabe analisar o tema sob outro enfoque. A partir de agora, passa a ser debatida a natureza do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, para que fique demonstrado que o citado dispositivo consiste em norma voltada para a disciplina das CFCs. Ademais, é preciso que fique claro o verdadeiro sentido da norma contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, para evitar desvirtuamentos em sua aplicação – o que provocaria esvaziamento de sua finalidade.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora procurou delinear a atual sistemática brasileira no âmbito da tributação de lucros auferidos no exterior. Para isso, trouxe a evolução histórica da legislação sobre o assunto, merecendo destaque, primeiramente, o art. 25 da Lei n.º 9.249/95. O mencionado dispositivo legal introduziu no ordenamento jurídico o regime **de tributação universal da renda das pessoas**

jurídicas residentes no país, provocando uma mudança de paradigma no modelo de tributação do IRPJ e da CSLL – que antes era orientado pelo critério da territorialidade.

O art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, deu continuidade à mudança de paradigma iniciada com o art. 25 da Lei n.º 9.249/95. Esse aspecto é facilmente perceptível no próprio texto do *caput* do art. 74, que ao fazer menção à “determinação da base cálculo do IRPJ e da CSLL” remete para o art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995. Portanto, é possível afirmar, com tranquilidade, que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, visava igualmente submeter as pessoas jurídicas residentes no Brasil ao critério da universalidade da tributação da renda.

Feitas essas considerações introdutórias, passa-se às técnicas hermenêuticas que permitem qualificar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, como norma CFC. A primeira a ser utilizada é a **interpretação gramatical**, efetivada mediante a simples leitura do texto normativo e a identificação do significado linguístico das palavras que o compõe. Nessa perspectiva, constata-se que o dispositivo sob análise disciplina os elementos que devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que é confirmado pelo seguinte trecho: “Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL”. Além disso, é preciso levar em conta a remissão feita ao art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, tendo esse dispositivo fixado que: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas”.¹⁹ Por fim, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, traz um marco temporal para determinar o momento em que se entende disponibilizados, para a controladora ou coligada brasileira, os lucros auferidos no exterior por intermédio de sua controlada ou coligada. Isso é o que se extrai desta parte do texto normativo: “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, na forma do regulamento.”.

Diante disso, apegando-se apenas à literalidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, fica evidente que **o parâmetro utilizado para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL são os lucros obtidos por intermédio das controladas e coligadas no exterior e o momento da disponibilização destes lucros para a controladora ou coligada brasileira**. Mais do que isso, já se poderia concluir que o dispositivo regulamenta a tributação da renda de pessoas jurídicas residentes no Brasil. Isso é precisamente o que justifica o termo *Controlled Foreign Corporation*, vale dizer, as **normas CFC buscam disciplinar a relação entre empresas controladas ou coligadas situadas no exterior e as suas controladoras ou coligadas residentes no país de origem da norma CFC, para fins de apurar os lucros passíveis de tributação auferidos por estas últimas**. Dessa maneira, há que se reconhecer que **o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, reúne as características elementares de normas classificadas como CFC, uma vez que trata de empresas controladas ou coligadas no exterior e da disponibilização dos seus lucros para a controladora ou coligada brasileira**.

Por seu turno, a **interpretação histórica** também configura ferramenta válida para definir o sentido de uma norma. Com efeito, esse método investigação considera tanto a evolução histórica da legislação quanto as circunstâncias fáticas que motivaram ou contribuíram para a introdução de uma norma no mundo jurídico. Nessa perspectiva, cumpre salientar que, à época da edição do art. 74 da 2.158-35/01 n.º 2.158-35/01, a atenção dos principais países do mundo estava voltada para as práticas de concorrência fiscal internacional prejudicial. Apesar da preocupação com o tema ser antiga, ela ganhou notoriedade com o relatório de 1998 da Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OCDE, intitulado *Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue*. A partir de então, nota-se que os Estados intensificaram a atuação voltada para diminuir ou eliminar as condutas consideradas prejudiciais no âmbito da tributação internacional.

¹⁹ Trecho retirado do *caput* do art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995.

Esse contexto permitiu o fortalecimento das teorias de transparência fiscal internacional e, conseqüentemente, a expansão das normas CFC – estas configurando medidas internas unilaterais que poderiam ser adotadas pelos países que se sentissem prejudicados pelas práticas de concorrência tributária danosa. O Brasil claramente encampou essa linha de atuação, conforme se verifica no art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995 – apesar de ser anterior ao movimento iniciado pela OCDE – e pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01.²⁰ Com efeito, ambas as normas tratam da tributação em bases universais e levam em conta o **lucro produzido no exterior por empresas controladas ou coligadas**. Implica dizer que **o país seguiu uma tendência mundial, refletindo na legislação interna a técnica de controle das relações entre empresas controladoras e coligadas e suas respectivas controladas e coligadas, ou seja, adotou as normas CFC para fins de incidência tributária**.

Oportuno ainda utilizar a **interpretação finalística** para determinar o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01. Nesse ponto, conforme explicitado em tópico anterior desta peça, **o objetivo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, foi implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior**. A esse respeito, vale a pena destacar as palavras de Moisés de Sousa e Paulo Riscado Junior, que apontam com precisão a finalidade do referido dispositivo:

Anteriormente à edição da 2.158-35/01 n.º 2.158-35/2001, a tributação dos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior ocorria no momento do seu pagamento ou crédito ao investidos brasileiro, na forma do art. 1º da Lei n.º 9.532/97. Em outras palavras, a legislação nacional adotava a técnica do diferimento (deferral), vale dizer, os lucros não eram tributados no instante da sua apuração pelas subsidiárias no exterior, mas no momento da posterior distribuição à empresa brasileira.

No entanto, essa sistemática se mostrou ineficaz para a tributação universal, na medida em que o pagamento do imposto era postergado ao arbítrio da investidora brasileira, notadamente naqueles casos em que estava presente a relação de controle. Assim, diversas empresas evitavam a incidência de IRPJ e CSLL mediante a simples manutenção dos lucros no patrimônio das controladas, por prazo indefinido.

*No intuito de contornar essa situação, veio a lume o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001. Fundamentado na avaliação do investimento em controladas e coligadas pelo método da equivalência patrimonial, o dispositivo legal eliminou o diferimento, antecipando a tributação para o momento da apuração dos lucros nos balanços das subsidiárias no exterior.*²¹ (destaques não constam do original)

Diante dessas informações, pode-se concluir que o mencionado dispositivo legal tinha por missão: a) concretizar a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, levando em conta a renda auferida por intermédio das suas controladas ou coligadas no exterior; e b) impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior – prática que vinha sendo muito adotada por contribuintes para se beneficiar de sistemas tributários mais favoráveis e, ao mesmo tempo, escapar da tributação no Brasil; c) estabelecer a presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas..

²⁰ BIANCO, João Francisco. Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007. p. 17-20.

²¹ PEREIRA, Moisés de Sousa Carvalho; RISCADO JUNIOR, Paulo Roberto. Jurisprudência comentada: o artigo 74 da medida provisória n.º 2.158-35/2001 e o planejamento tributário com base na utilização de tratados – o “caso eagle II” (acórdão n.º 101-97.070). Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. v.1, n. 2, jul./dez. 2011. Brasília: PGFN. p. 277.

Ora, não há como se negar a presença de características típicas de normas CFC no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01. Com efeito, deve-se considerar que a **finalidade da norma era combater o diferimento irrestrito da tributação, fator inegavelmente ligado ao conceito de norma CFC**. Por outro lado, **disciplinar a tributação de rendimentos auferidos no exterior por intermédio de empresas coligadas ou controladas e, ao mesmo tempo, impedir o diferimento da tributação são objetivos inerentes às normas CFC**. Afinal, a norma permitirá ao Estado brasileiro trazer para o campo da incidência tributária os resultados obtidos por pessoas jurídicas residentes no país por meio de suas controladas e coligadas no exterior.

Partindo dessa premissa, convém rememorar que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, apenas deu continuidade ao regime introduzido pelo art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995. Assim, é possível concluir que a mesma lógica aplicada a este dispositivo deve ser estendida para aquele. Vale dizer, se o legislador trouxe o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, para complementar o que havia iniciado com o art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, é perfeitamente válido assumir que as duas normas possuem o mesmo objetivo, qual seja: **efetivar a tributação em bases universais e coibir o diferimento indeterminado dos rendimentos produzidos no exterior por meio de controladas ou coligadas**.

Nesse contexto, relevante destacar que o Ministro Ayres Britto firmou posicionamento no mesmo sentido da argumentação desenvolvida acima. Isso é o que se verifica em seu voto proferido no julgamento da ADI 2.588, que analisava a constitucionalidade justamente do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01. Confira-se:

E o certo é que se cuida de norma inserida no âmbito das chamadas “regras CFC”, sigla que significa, em inglês, controlled foreign corporation, ou, em tradução livre ‘sociedade estrangeira controlada’. Dando-se que essas ‘CFC rules’ são instrumentos de tributação em bases universais (TBU), ou independentemente do território desse ou daquele Estado soberano. Vale dizer: pelo regime TBU (ou world wide income taxation), certos países adotam o princípio da universalidade na tributação da renda, em desfavor da tributação fundada no princípio da territorialidade. Com isso, onera: ou a totalidade dos rendimentos obtidos por seus nacionais, pouco importando o domicílio destes (critério da nacionalidade), ou a totalidade das rendas das pessoas residentes no País (critério da residência). Tudo devido à consideração de o princípio da territorialidade não mais se revelar eficaz para assegurar aos Estados soberanos proteção contra a fuga de capitais. Fuga, sobretudo, para os chamados paraísos fiscais.

(...)

Nesse diapasão, averbo que não me impressionam as alegações de que tal sistemática de tributação atua como fator de inibição das nossas empresas no processo econômico-financeiro de globalização. Não me impressionam essas alegações porque parte significativa dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, sobretudo os membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, adota alguma forma de mecanismo de tributação em bases universais – conforme pontuei linhas atrás – notadamente pela utilização de modalidades de ‘CFC rules’ Por ilustração, é o que se dá com os Estados Unidos da América (desde 1962), Inglaterra (1984), Alemanha (1972), Japão (1978), Nova Zelândia (1988), França (1980), Canadá (1976), Austrália (1990), Noruega (1992), Finlândia (1994), Espanha (1994), Portugal (1995), Dinamarca (1995), África do Sul (1997), Hungria (1997), México (1997), Argentina (1999), Itália (2000) e Israel (2000).²²

²² Voto consta do inteiro teor do acórdão, às fls. 173-187. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2588%2E+NUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2588%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ms75mze>>. Acesso em: 13 de ago. de 2014.

Não obstante todo o exposto acima, ainda persistem diversas críticas à qualificação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, como norma CFC. Isso porque a OCDE teria indicado as condições que, segundo sua opinião, deveriam estar presentes para que um país adote normas CFC. Ocorre que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, não teria algumas dessas condições – daí as críticas impostas ao dispositivo e sua qualificação como norma CFC. A esse respeito, o autor José Francisco Bianco – tendo por referência documento elaborado pela própria OCDE²³ – sintetiza as quatro condições elencadas pela entidade:

Inicialmente, a CFC, para submeter-se ao regime especial de tributação, deve ser considerada, pela legislação de residência de seus sócios, uma entidade tributária autônoma e independente. Isso porque vários países não consideram, por exemplo, as sociedades de pessoas como contribuinte de imposto separados de seus sócios, exigindo destes a tributação da renda auferida por aquelas, sob um outro tipo de regime de tributação que não o da CFC.

O regime da CFC, portanto, aplica-se apenas quando a entidade sediada no exterior for um contribuinte autônomo de imposto, de acordo com a legislação fiscal do país de residência de seus sócios.

A segunda condição é que a CFC esteja submetida a uma influência preponderante dos sócios na condução de suas operações, caracterizada pelo controle societário. Normalmente o controle é estabelecido com a detenção pelo sócio de direitos de voto ou de participação no capital social em percentual superior a 50%.

(...)

A terceira condição é que a CFC esteja sediada em um país de baixa ou nenhuma tributação. Esse tipo de critério é chamado de método jurisdicional, ou seja, é a partir da jurisdição do país de sede da CFC que irá ser determinada a aplicação ou não do regime de transparência.

(...)

A quarta condição para a caracterização da CFC refere-se ao tipo de rendimento auferido. Esse critério é chamado de método transacional, ou seja, é a partir do tipo de transação efetuada pela empresa no exterior – ou da natureza do rendimento auferido – que irá ser determinada a sua submissão ou não ao regime de transparência.²⁴

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo Brasil ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que **o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido**. Vale lembrar que **os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros**. Portanto, **o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal**. Contudo, **isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01**. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico –, para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

²³ OCDE, *Législation Relative aux Sociétés Étrangères Contrôlées*, Paris, 1996.

²⁴ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 25-26.

Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.

Por seu turno, relevante ressaltar que **a essência da norma CFC foi preservada** no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, visto que se **estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação**. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o **exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelo Brasil**. A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, que **ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996**, isto é, todos concordam que **tratam-se de regras sobre preço de transferência**. Implica dizer que, **mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996**. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: **não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001**.

Diante do exposto, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC.

3.3.3) DA APLICABILIDADE DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001, FRENTE AO TRATADO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADO ENTRE O BRASIL E A ÁUSTRIA

3.3.3.1) NORMAS CFC E O ALCANCE DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01

O primeiro obstáculo à tese defendida pela contribuinte situa-se no próprio conceito de norma CFC. Com efeito, é **da essência das denominadas normas CFC o tratamento das controladas ou coligadas situadas no exterior como pessoas jurídicas distintas da controladora ou coligada residente no país que edita a norma CFC**. Dessa maneira, a norma CFC brasileira reconhece e respeita a existência jurídica individual de cada empresa – tanto da residente quanto da não residente no país que elabora a norma. Ora, seguindo a sua **natureza de norma CFC, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é direcionado para a pessoa jurídica residente no Brasil**, ou seja, ele busca a **tributação dos rendimentos da empresa situada no país considerando sua participação nos lucros de sua controlada que se encontra no exterior**. Portanto, não procede o argumento do acórdão recorrido de que a legislação brasileira teria determinado a tributação do lucro da controlada residente na Áustria.

O segundo ponto que precisa ser esclarecido é que **o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, constitui apenas uma técnica de tributação**. Significa dizer que o propósito dessa norma CFC não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do

tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira. Tanto é assim que o *caput* do referido art. 74 traz somente a definição do momento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior para a controladora ou coligada no Brasil. A percepção dessa realidade é fundamental para entender o exato conteúdo da norma, qual seja: trata-se de uma regra que permite fixar um marco para a disponibilização de lucros e, com isso, sua inclusão na apuração do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada residente no Brasil. Esse é o núcleo da norma e é a partir dele que devem ser extraídos os efeitos tributários.

Nesse contexto, convém ressaltar que o argumento dos contribuintes de que estariam sendo tributados os lucros das empresas estrangeiras (PNBV e PIBBV) contrasta com o próprio comando do dispositivo ora analisado. Isso porque o objeto da norma são os lucros disponibilizados aos sócios, e estes não podem ser confundidos com os lucros da própria pessoa jurídica que auferiu os resultados no país estrangeiro. Assim, ao mencionar os lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, refere-se à parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por suas subsidiárias.

Essa interpretação feita acima sobre o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, é bom frisar, coaduna-se com todo o cenário delineado até aqui, a saber: a) a natureza CFC da norma, com sua peculiaridade intrínseca de reconhecer a personalidade jurídica distinta da controladora residente no país e da controlada situada no exterior; b) a sua finalidade de implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas residentes no Brasil – o que corrobora a tese de que **o objeto da norma é tributar o lucro do contribuinte residente no país, mesmo que para isso tenha-se como parâmetro a sua participação nos resultados obtidos pelas suas controladas ou coligadas residentes no exterior;** c) a noção de transparência fiscal e a utilização da norma como um **instrumento para evitar o diferimento indeterminado da tributação das rendas auferidas no exterior por intermédio de empresas controladas ou coligadas** – daí o porquê da estipulação do momento em que se consideram disponibilizados os lucros para a empresa residente no Brasil. Diante disso, pode-se afirmar que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, nunca teve por objetivo tributar o lucro de pessoas jurídicas residentes em outros países.

Nesse ponto, importante destacar que, dentre as teorias que fundamentam a transparência fiscal internacional, existe aquela que considera possível o legislador estabelecer uma presunção absoluta quanto ao momento de disponibilização dos lucros.

Ora, essa foi justamente a técnica adotada na legislação brasileira, vale dizer, estipular um momento em que se considerem disponibilizados os lucros provenientes do exterior para os sócios residentes no Brasil. Com efeito, escolheu-se a data da apuração do resultado no balanço da controlada ou coligada situada no estrangeiro como marco para a distribuição presumida dos lucros. Dessa maneira, quando o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, se reporta aos lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, deve-se interpretá-los como a parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por intermédio de suas subsidiárias.

Partindo dessa premissa, é possível interpretar sistematicamente a legislação tributária sobre o assunto, notadamente a Instrução Normativa SRF n.º 213, de 2002 – que regulamentou o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Assim, vejamos o que diz o § 7º do art. 1º da citada IN, que geralmente é utilizado como argumento para afirmar que a legislação brasileira busca alcançar os lucros da empresa residente no exterior:

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.

(...)

§ 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.

Realmente, uma leitura apressada poderia conduzir à impressão de que o ato normativo acima transcrito determina a tributação do valor integral do lucro obtido pela controlada ou coligada no exterior. No entanto, convém lembrar que as normas devem ser interpretadas conjuntamente às demais que compõem ordenamento jurídico. Nesse caso, a necessidade de uma visão sistemática é ainda mais flagrante. Primeiro, porque se trata de uma norma que retira seu fundamento de validade de outra, isto é, o art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, surgiu para regulamentar a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Em segundo lugar, há que se levar em conta todas as peculiaridades que envolvem o referido art. 74, a fim de que a interpretação do ato infralegal – IN SRF nº 213, de 2002 – não destoe da própria “lei” que motivou a sua existência – Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Implica dizer que a interpretação do § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, precisa ser compatível com a norma CFC brasileira.

Nessa perspectiva, deve-se ter em mente que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, impõe a tributação do lucro disponibilizado pela controlada ou coligada residente no exterior, de modo que essa realidade era conhecida pela Administração Pública quando fora editado o § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002. Ora, basta lembrar que o projeto para a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, saiu do próprio Ministério da Fazenda.²⁵ Assim, não faz sentido que, no momento de regulamentar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 – por meio da IN SRF nº 213, de 2002 –, a Administração Tributária tenha se esquecido do conteúdo da norma que ela mesma havia proposto no projeto daquela Medida Provisória.

Feitas essas considerações, resta desvendar o significado da expressão “valores antes de descontado o tributo pago no país de origem”. Percebam, Srs. Conselheiros, que para fins da incidência do IRPJ e da CSLL, a legislação brasileira criou uma presunção absoluta de que os lucros foram disponibilizados aos sócios brasileiros na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior. Implica dizer que, **no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras.** Dessa maneira, para aplicar a técnica de tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nem se deve cogitar sobre a existência ou não de tributação no país de residência da controlada ou coligada estrangeira. Com efeito, **se realmente houve pagamento de tributo no exterior, isso será relevante apenas em um segundo momento, vale dizer: os impostos pagos no exterior somente terão importância para fins de compensação**

²⁵ Vale ressaltar que, desde a sua primeira edição, o projeto da Medida Provisória nº 2.158 partiu do Ministério da Fazenda. Informação disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=09/10/2001&txpagina=20650&altura=700&largura=800>

com o tributo a ser pago no Brasil. E é por essa razão que o texto da IN SRF n.º 213, de 2002, faz a ressalva quanto ao tributo pago no exterior, de modo a preservar a lógica da norma prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Esse também foi o entendimento firmado no voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no acórdão n.º 1101-00.365, proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Confira-se:

Somente se poderia cogitar da tributação integral do lucro apurado pela controlada se a incidência se verificasse sobre o próprio lucro. Contudo, por tudo até aqui exposto, o IRPJ e a CSLL incidem sobre os lucros fictamente disponibilizados, ficção esta que opera quanto ao momento da disponibilização, e não surte efeitos sobre a materialidade do fato gerador, a qual permanece limitada ao montante passível de distribuição, ou seja, ao valor líquido após dedução dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem.

Possivelmente quando o ato normativo tratou do cômputo de lucros, rendimentos e ganhos de capital pelo valor antes de descontado o tributo pago no país de origem, cogitava-se da incidência de tributo sobre o próprio rendimento a ser oferecido à tributação no Brasil, cuja compensação, inclusive, foi expressamente trazida no art. 14 da mesma Instrução Normativa. Certamente os tributos incidentes sobre os lucros da controlada não estão contemplados nesta previsão de dedução, e assim também não integram o montante a ser oferecido à tributação na forma do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

Diante disso, fica evidente que a técnica de tributação prevista na IN SRF n.º 213, de 2002, apenas reflete a sistemática brasileira de tributação em bases universais, que concede, aos residentes no Brasil, crédito referente ao tributo pago no exterior. Essa é a justificativa para os valores a serem contabilizados na controladora ou coligada situada no Brasil corresponderem ao montante dos lucros auferidos no exterior antes do pagamento de impostos. Com isso, permite-se a tributação da parcela dos lucros que efetivamente pertencem à controladora ou coligada brasileira, atribuindo-se aos impostos pagos no exterior apenas a finalidade de créditos compensáveis com os tributos devido no Brasil. Portanto, não há qualquer fundamento para se afirmar que o lucro objeto de tributação pertence à pessoa jurídica residente no exterior.

3.3.3.2) O ENTENDIMENTO DA OCDE SOBRE A EFICÁCIA DAS NORMAS CFC EM FACE DOS TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO

Com base nas premissas firmadas no tópico anterior, passa-se a afastar os argumentos no sentido de que a exigência do IRPJ e da CSLL viola o art. 7 do Tratado firmado entre o Brasil e a Áustria, para evitar a dupla tributação sobre a renda. Eis o teor do parágrafo 1º do dispositivo do tratado:

Tratado Brasil-Áustria

Artigo 7º

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 ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

O entendimento da recorrente é no sentido de que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, determinaria a tributação dos lucros da própria controlada ou coligada residente no exterior. Assim, a Fiscalização teria desrespeitado a competência exclusiva da Áustria para tributar os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas residentes naquele país.

Com o devido respeito à contribuinte, os argumentos trazidos no decorrer desta peça tornam insubsistentes as suas alegações. Inicialmente, cumpre salientar que o **auto de infração realmente tem por objeto os lucros da empresa brasileira – OSX Brasil.** –, e não de sua controlada no exterior – OSX GmbH. Ora, restou demonstrado que a natureza do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, é de norma CFC. Nesse ponto, convém mais uma vez frisar que é da essência da norma CFC brasileira o reconhecimento da personalidade jurídica distinta da controladora ou coligada e das suas controladas e coligadas residentes no exterior. Dessa maneira, não existe a alegada desconsideração da personalidade jurídica das empresas situadas no exterior, para fins de tributação. Com efeito, **o intuito na norma brasileira é definir o momento da disponibilização dos lucros para as pessoas jurídicas residentes no país.** Significa dizer que **a base material da tributação são os lucros dos sócios residentes no Brasil – apurados a partir dos lucros provenientes de suas controladas ou coligadas no exterior.**

Importante esclarecer que a utilização de normas CFC não viola o propósito dos Tratados para evitar dupla tributação. Mais especificamente, não há qualquer incompatibilidade entre o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, e o art. 7 do tratado firmado entre o Brasil e Áustria. Sobre esse tema, é imprescindível conferir o entendimento da OCDE, uma vez que o tratado entre o Brasil e Áustria, para evitar a dupla tributação sobre a renda, seguiu a estrutura da convenção Modelo elaborada pela OCDE:

23. A utilização de ‘companhias de base’ [‘base companies’ em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [‘Controlled Foreign Corporations/CFCs’ em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos “Comentários” ao Art. 7º e 37 dos ‘Comentários’ ao Art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção. (destaques acrescidos)

Percebe-se, portanto, que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um “padrão único” de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras – característica esta presente no art. 74 da MP n.º 2.158-35/01. Dessa forma, as regras CFC não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que **cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação.** Aliás, pode-se dizer que **essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação,** de acordo com a conclusão que está evidenciada no parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE (tradução livre):

14. 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 próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos “Comentários” ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos “Comentários” ao art. 10).
(destaques não constam do original)

Percebe-se, portanto, que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um “padrão único” de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras – característica esta presente no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001. Dessa forma, as regras CFC não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que **cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação**. Aliás, pode-se dizer que essa **é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação**, de acordo com a conclusão que está evidenciada no parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE (tradução livre):

14. 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 próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos “Comentários” ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos “Comentários” ao art. 10).
(destaques não constam do original)

Diante disso, tem-se que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é autêntica norma CFC e está em perfeita harmonia com o art. 7 do Tratado Brasil-Áustria. Isso porque aquele dispositivo apenas estabeleceu que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao Art. 7 do Tratado – afinal, **continuará havendo tributação dos lucros disponibilizados à controladora residente no Brasil**. Assim, resta comprovada a inaplicabilidade do art. 7 da Convenção Brasil-Áustria ao caso dos presentes autos.

Quanto a eventual argumento sobre a aplicação da legislação brasileira acabar por equiparar a controlada estrangeira a um estabelecimento permanente são descabidas.

Nem que tal raciocínio fizesse sentido, poderia ser aplicado ao presente caso, eis que o Brasil estaria tributando como se “estabelecimento permanente fosse” a subsidiária da OSX na Áustria. Ora, a exceção feita no artigo 7º dos Tratados em relação aos estabelecimentos permanentes é no sentido de autorizar que o país em que se encontra o estabelecimento permanente de sociedade estrangeira tribute aquele estabelecimento como se fosse um nacional do país. Não se trata, em absoluto, da situação tratada nos autos, em que se tributa a empresa nacional pelos rendimentos obtidos no exterior, por meio de controlada.

Portanto, sequer faz sentido os contribuintes alegarem que o Brasil pretenderia tratar a subsidiária estrangeira como se estabelecimento permanente fosse, pois se fosse esse o

caso, aplicar-se-ia o parágrafo 2º do art. 7º do Tratado – que determina que se trate o estabelecimento como se empresa distinta fosse – como, por exemplo, uma controlada. Ora, o presente caso trata justamente a subsidiária como empresa distinta da autuada, tal como ela de fato o é. Desprovido de sentido tal argumento, portanto.

3.3.3.3) REGIME DE TRIBUTAÇÃO DA CONTROLADA RESIDENTE NA ÁUSTRIA: Dividendos

Outro ponto que merece destaque diz respeito à alegação de impossibilidade de tributação em razão de se tratar de dividendos.

Sustenta a recorrente que a Convenção Brasil-Áustria determina que os lucros da controlada domiciliada naquele país não apenas não devem ser tributados por força do Artigo 7, como também os dividendos distribuídos para a controladora brasileira são isentos por determinação do artigo 23, parágrafo 2º.

Nesse ponto, importante ressaltar que a contribuinte sustenta que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro disponibilizado à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade dividendos.

Não obstante a argumentação, entende-se que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP nº 2.15835 são qualificados como dividendos pagos à luz do acordo internacional – são os chamados “dividendos presumidos”, na linha dos Comentários da OCDE.

No contexto dos tratados, os dividendos pagos correspondem a lucros distribuídos aos sócios da empresa. Por força da MP nº 2.15835, trata-se de lucros distribuídos por presunção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte via MEP.

Os dividendos dependem da existência de resultado positivo da empresa. Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado. Necessariamente, são de quantum inferior ao dos lucros.

Demonstrada, portanto, a conformidade do lançamento com a legislação vigente, deve ser mantida no ponto em vergasta a decisão recorrida. (*destaques do original*)

Requer, assim, que *seja negado seguimento no tocante à discussão acerca da “juntada de documentos após a impugnação – documentos em língua estrangeira desacompanhados de tradução”, assim como seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte no que toca à discussão sobre a Prevalência do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação frente ao artigo 74, da MP nº 2.138-35/01.*

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A PGFN contesta a exoneração da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ referente a dezembro/2011. O Colegiado *a quo* afastou a penalidade por constatar *que o valor da multa de ofício lançada excede em muito ao valor da multa isolada lançada em relação às mesmas infrações*, de modo que, *pela aplicação do princípio da consunção a multa isolada restará integralmente absorvida pela multa de ofício lançada.*

Os paradigmas indicados, por sua vez, negaram provimento a recursos especiais de sujeitos passivos que pretendiam o cancelamento da multa isolada em hipótese na qual o tributo devido no ajuste anual, em razão da mesma infração, fora acrescido de multa

proporcional. Todos os casos têm em conta infrações cometidas depois da alteração da Lei n.º 9.430/96 pela Medida Provisória n.º 135/2007.

O recurso especial da PGFN, portanto, deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial na matéria “Preliminar de análise de provas – juntada de documentos após a impugnação – documentos em língua estrangeira desacompanhados de tradução”. Argumenta que *não foi demonstrada a similitude, uma vez que se refere a discussão de questão probatória, o que escapa da competência da CSRF.*

O exame de admissibilidade concordou com a existência de divergência jurisprudencial em face dos dois paradigmas indicados: 9101-003.927 e 2201-004.452. Observando que o tema afeta a glosa de despesas financeiras, cuja dedutibilidade é pretendida mediante sua vinculação a operações de *hedge*, registrou-se que a autoridade julgadora de 1ª instância indicara a prova documental necessária - *ao invés de trazer aos autos documentos que comprovassem obrigações em dólar das controladas e outros documentos que comprovassem que ela assumiu fiança ou garantia de qualquer espécie por obrigações contraídas pelas subsidiárias, a impugnante apenas trouxe um contrato global de hedge celebrado por ela com o Banco Morgan Stanley S.A - e que em recurso voluntário a Contribuinte apresentou provas que não teriam sido conhecidas pelo Colegiado a quo porque muito posteriores à impugnação e à diligência promovida pela DRJ, bem como porque desacompanhados da necessária tradução. Compreendendo que estes seriam os fundamentos da rejeição, o exame de admissibilidade concluiu que existiria divergência em face do paradigma n.º 9101-003.927, que concordou com a possibilidade de apresentação de “documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação”. Já o paradigma n.º 2201-004.452 confrontaria a necessidade de tradução juramentada dos documentos elaborados em língua estrangeira.*

Ocorre que o paradigma n.º 9101-003.927 foi editado em sede de contencioso para reconhecimento de direito creditório e decidiu acerca da possibilidade de apresentação e de exame de prova demandada na decisão de 1ª instância, nos termos assim referidos no voto condutor do julgado:

Por ocasião da manifestação de inconformidade, a Contribuinte apresentou o DARF de R\$1.958,55, visando comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Ocorre que a decisão da DRJ votou no sentido de que apenas a apresentação do comprovante de recolhimento não seria suficiente, e que teria que ter sido disponibilizada documentação complementar, para demonstrar que os valores pagos no DARF teriam sido oferecidos à tributação, e mencionou como exemplos o informe de rendimentos e livros contábeis.

Nesse contexto, ao interpor o recurso voluntário, providenciou a Contribuinte a apresentação de documentação complementar: além da cópia do DARF, foram disponibilizadas a cópia dos livros Diário e Razão no qual consta lançamento dos rendimentos e a cópia do informe de rendimentos da fonte pagadora. Por isso, a turma ordinária do CARF deu provimento ao recurso voluntário.

Nestes autos, a conduta insuficiente da Contribuinte remonta ao próprio procedimento fiscal no qual, como exposto no Termo de Constatação Fiscal, fora exigido, desde o expresso no *item (2) do TIF n.º 15*, que se demonstrasse *quais direitos e obrigações foram*

objeto de proteção nas consideradas operações de cobertura (hedge). Assim, o fato de a DRJ reafirmar a necessidade desta prova não permite alinhar o presente litígio àquele analisado no primeiro paradigma.

Para além disso, note-se que a autoridade lançadora assim conclui acerca dos esclarecimentos que foram apresentados pela Contribuinte:

Do teor da resposta apresentada não é possível vislumbrar, objetivamente, quais itens constantes do seu acervo de direitos e obrigações foram objeto de operação de cobertura.

Em sua exposição o contribuinte apresenta aspectos conjunturais e de planos de negócio sem, no entanto, apontar, de forma efetiva e objetiva, quais direitos e obrigações registradas em sua contabilidade estariam a merecer a proteção (hedge) por meio de operações de derivativos, exigência esta, como visto, estipulada por comando legal.

E é nesta mesma linha que o voto condutor do acórdão recorrido, para além referir a omissão da Contribuinte na apresentação destas provas em impugnação e na diligência realizada pela 1ª instância de julgamento, afirma a insuficiência probatória em relação ao conteúdo dos contratos apresentados. Veja-se:

À época da apresentação do Recurso Voluntário o recorrente apresentou nova documentação. Desta feita apresentou um contrato traduzido em português que já havia sido apresentado anteriormente e dois novos contratos, também genéricos, estes sequer vertidos para o português que também não informam quais direitos, bens ou investimentos estariam sendo garantidos.

Ora, em relação aos dois outros contratos apresentados em sede de recurso voluntário entende este relator que não é possível sua apreciação como prova para análise deste processo em razão dos seguintes problemas:

- 1) Os contratos em questão foram apresentados muito após a impugnação e, mesmo após a intimação de diligência solicitada pela Delegacia de Julgamento não ocorreu a apresentação dos novos contratos;
- 2) Os dois novos contratos foram apresentados unicamente em inglês, sem a tradução para o português como exigem as normas processuais;

Por estas razões não é cabível a utilização destes contratos como instrumento de prova da existência de compromissos que deveriam ser protegidos pelo HEDGE em razão de terem sido apresentados à destempo e sem tradução ao português.

Diante de tais dessemelhanças, o dissídio jurisprudencial não se estabelece em face do paradigma n.º 9101-003.927.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos

confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Em consequência, subsistindo a razão primária da recusa de apreciação dos documentos, não tem utilidade a confrontação do argumento subsidiário, acerca da necessidade de tradução juramentada dos documentos elaborados em língua estrangeira, com base no paradigma n.º 2201-004.452.

Deve ser NEGADO CONHECIMENTO, portanto, ao recurso especial na matéria “Preliminar de análise de provas – juntada de documentos após a impugnação – documentos em língua estrangeira desacompanhados de tradução”.

Quanto à matéria “Prevalência do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação frente ao artigo 74, da MP n.º 2.138-35/01”, litígio semelhante foi submetido a este Colegiado e decidido no Acórdão n.º 9101-006.246, no qual esta Conselheira acompanhou a relatora, Conselheira Lívia de Carli Germano, em sua conclusão de conhecer do recursos especial por entender que o paradigma n.º 1402-002.388 não se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial²⁶.

A I. Relatora admitira este paradigma sob o entendimento de que a aplicação do seu racional reformaria o recorrido por conceber o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina como norma de bloqueio da tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

Contudo, esta Conselheira discordou de sua premissa, constituída a partir de discussões estabelecidas a respeito do referido paradigma no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9101-004.060, de que o diferencial suscitado por ocasião daquele debate não poderia afetar esta análise de conhecimento, porque significaria exigir de terceiros o conhecimento de peculiaridades não mencionadas no voto condutor do paradigma. Em verdade, como se demonstrará adiante, tais peculiaridades foram expressas em declaração de voto juntada ao paradigma e os votos diferenciados manifestados pelos demais Conselheiros daquele Colegiado permitem validamente concluir que outra foi a matéria discutida naqueles autos. Para além disso, o diferencial presente no paradigma foi reafirmado em julgamento de recurso especial contra ele interposto, publicado em acórdão anterior à interposição do recurso especial sob exame.

Necessário, primeiro, historiar que referido paradigma já se prestou à caracterização de dissídios semelhantes, apreciados nos Acórdãos n.º 9101-004.763²⁷ e 9101-

²⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente) e votaram pelas conclusões no conhecimento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

²⁷ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

005.809²⁸, e em ambos conhecidos de forma unânime, com votos favoráveis desta Conselheira. Contudo, no primeiro precedente, a ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner ressaltou que:

Quanto à outra matéria admitida ("impedimento à tributação dos lucros provenientes da Sadia GMBH, por força do Tratado Brasil-Áustria"), verifica-se que o mesmo paradigma (Acórdão n.º 1402-002.388) foi apresentado em recente acórdão da CSRF, em que o recurso de outro contribuinte foi admitido por maioria de votos (Acórdão n.º 9101-004060, de 12/03/2019). Em que pese ter sido vencida quanto ao conhecimento naquele caso, curvo-me à decisão da maioria do colegiado que considerou a similitude suficiente para conhecer do recurso a partir desse paradigma. De fato, as discussões estabelecidas para fins de divergência acerca da prevalência ou não dos acordos internacionais em detrimento da aplicação da legislação nacional pautaram-se nas respectivas análises de tratados assinados pelo Brasil com países distintos, porém ambos seguindo a redação da Convenção-Modelo da OCDE e com disposições essencialmente semelhantes.

Como mencionado pela I. Relatora, o ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei também divergiu do conhecimento do recurso especial no citado Acórdão n.º 9101-004.060, declarando voto nos seguintes termos:

Com o devido respeito, a presente declaração de voto se presta a esclarecer porque, a meu entender, o recurso especial sob análise não deveria ser conhecido, também, quanto à matéria "prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna".

O acórdão paradigma n.º 1402-002.388 (e-fls. 2.401 a 2.439), apresentado para caracterizar a divergência sobre este tema, não poderia ter sido admitido porque, infelizmente, o entendimento expresso em sua ementa, não traduz ou representa o real conteúdo do que restou discutido naquele julgamento.

Digo isso porque naquele julgamento – sessão de 14 de fevereiro de 2017 – eu compunha a 2ª turma ordinária, da 4ª câmara, da 1ª seção. Inclusive, naquele acórdão, fiz declaração de voto justamente para esclarecer que o cerne da discussão naquele caso não era a aplicação dos tratados internacionais na legislação tributária interna em si, mas discutia-se, na verdade, o critério e coerência da autuação.

Reproduzo abaixo, a mencionada declaração:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa MARFRIG ALIMENTOS S/A, ("MARFRIG" " autuada") através do qual foi constituído crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, relativo aos períodos de apuração de 2006 e 2007.

Mais detalhadamente, os tributos foram exigidos em razão de lucros auferidos pelas controladas diretas da autuada, as empresas TACUAREMBÓ e INALTER, com sede no Uruguai, bem como as empresas AB&P e QUICK FOODS ("QUICK"), com sede na Argentina.

Especificamente em relação às empresas na Argentina, a fiscalização entendeu aplicável o Tratado para evitar a bitributação, firmado entre o Brasil e a Argentina, para deixar de lançar créditos de IRPJ em relação à AB&P, mantendo apenas a cobrança da CSLL pois, segundo a autoridade autuante, o tratado não teria alcance sobre esta contribuição social, considerando que, ao tempo da celebração do tratado, este tributo não havia sido criado.

Partindo da premissa de que o entendimento desta turma é de que Tratados dessa natureza NÃO servem como norma de bloqueio para a cobrança, nem do IRPJ nem da CSLL, entendimento que pessoalmente não me filio a rigor, se houvesse lançamento sob este fundamento, esta turma teria mantido a cobrança.

²⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Ocorre que, neste caso concreto, a fiscalização sequer chegou a lançar o IRPJ e este Conselho não tem competência de efetuar novo lançamento, apenas rever. Em relação à CSLL a situação é *sui generis*, pois o lançamento se deu, mas com fundamento do não alcance do tratado em relação ao tributo em si, e não com o fundamento de que o Tratado (mesmo hipoteticamente mencionada a "CSLL" em seu texto) não seria eficaz para bloquear a cobrança em relação aos lucros provenientes do exterior e reconhecidos no Brasil.

Diante disso, este Conselho, a meu ver acertadamente, revendo o fundamento do lançamento no caso concreto, resolveu cancelar a cobrança da CSLL, pois o fato da contribuição não estar prevista expressamente no tratado se deu em virtude de que a lei que criou o tributo (Lei 7689/89) não existia ao momento da celebração do acordo internacional.

Nesta linha de entendimento, sendo a CSLL tributo incidente sobre o lucro das empresas, o tratado passa a ser eficaz também em relação ao "novo" tributo. Esta tese se reforça na medida em que todos os tratados firmados posteriormente a 1989 contemplaram expressamente a CSLL em seus termos.

Mas não é só.

Veja-se que para a outra empresa sediada na Argentina, denominada QUICK, a fiscalização não deu a mesma solução.

Diferentemente da AB&P, a QUICK tratava-se de controlada indireta da autuada, ao menos sob o aspecto formal, pois entre a autuada e aquela, havia um empresa sediada no Estado norte-americano de Delaware, denominada BLUE HORIZON LLC ("BLUE").

Diante desse fato, ao examinar a estrutura societária dessas empresas, a fiscalização entendeu que a empresa norte-americana se tratava de entidade "translúcida", isto é, uma mera empresa de passagem, sem substância, cujo único objetivo seria de obter economia tributária.

A consequência lógica desta postura da autoridade autuante foi considerar a QUICK controlada direta da autuada, lançando os lucros auferidos com base nessa mesma lógica.

Diante desse cenário, este julgador, seguido pelo i. presidente da turma julgadora, entende que não houve a devida coerência da fiscalização ao deixar de aplicar o tratado Brasil Argentina para o caso da QUICK.

Explico: Se os fundamentos para a autuação das demais empresas foram no sentido de que o tratado internacional mencionado serve sim como norma de bloqueio, a desconsideração da empresa BLUE e a visualização da ligação direta entre a MARFRIG (autuada) e a QUICK não poderia desconsiderar o mesmo tratado.

Em outras palavras: Se a empresa norte-americana fosse considerada válida, apenas eventuais tratados ou regras brasileiras aplicáveis (compensação, por exemplo) entre o Brasil e os EUA (na relação MARFRIGBLUE) e de outro lado, entre os EUA e a Argentina (na relação BLUEQUICK) seriam aplicáveis.

A contrario sensu, desconsiderada como foi a existência, para fins tributários, da empresa BLUE, é imperioso reconhecer a eficácia do tratado Brasil-Argentina no caso concreto. Se o fisco entendeu que a relação entre a autuada e a empresa Argentina é direta, também deveria reconhecer o tratado existente entre os dois únicos países envolvidos, e não o fez.

Repita-se: o entendimento majoritário desta Turma é que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses desses autos, o lançamento. Mas é preciso reiterar também que o fundamento da autuação foi diametralmente oposto.

Pois bem. Se o fundamento da autuação foi este, por uma questão de coerência e lógica, deveria ter sido reconhecido o mesmo bloqueio da tributação na relação (de fato) reconhecida e considerada pela mesma fiscalização, entre a empresa brasileira (autuada) e a Argentina, tal qual foi feito em relação à empresa AB&P no mesmo procedimento fiscalizatório.

Diante do exposto, apresento a presente declaração para justificar o voto que proferi no sentido de seguir o entendimento da maioria dos integrantes da turma no caso concreto, porém, "pelas conclusões", aqui devidamente esclarecidas.

[...]

Desta forma, registro aqui meu posicionamento no sentido de que o acórdão paradigma n.º 1402-002.388 não é apto para o conhecimento do recurso especial do contribuinte, na medida em que trata de outra matéria, e não a discutida nos presentes autos.

Tal assertiva se confirma no simples exame do Recurso Especial apresentado neste mesmo paradigma, que foi admitido não pela questão dos tratados, mas pelo critério jurídico do lançamento, e também por este motivo foi mantido.

Diante do enfático apontamento no sentido de que aquela Turma tinha o *entendimento majoritário de que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses* de incidência analisadas naqueles autos, quer em relação ao IRPJ, quer em relação à CSLL, cabe observar, com mais vagar, como a decisão daquele Colegiado foi expressa no paradigma:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência da CSLL exigida sobre o resultado da empresa AB&P e a exigência do IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods. Vencidos: i) em relação ao recurso de ofício os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que votaram por dar-lhe provimento; e ii) em relação ao recurso voluntário o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votou por negar-lhe provimento integralmente; e os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone, que votaram por dar-lhe provimento em menor extensão apenas para cancelar a exigência da CSLL sobre o resultado da empresa AB&P. Designado o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto acompanharam o redator designado pelas conclusões em relação ao cancelamento da exigência IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods.

Centrando foco na decisão acerca dos lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” e “AB&P”, tem-se, como referido na declaração de voto antes transcrita, que a primeira é controlada indireta situada na Argentina, considerada controlada direta mediante desconsideração da intermediária situada em Delaware, enquanto a segunda é controlada direta, também situada na Argentina. Os lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” foram tributados pelo IRPJ e pela CSLL, mas a autoridade julgadora de 1ª instância atribuiu-lhe a mesma isenção, no âmbito do IRPJ, que a autoridade lançadora havia reconhecido na tributação dos lucros auferidos por intermédio de “AB&P”, em razão do Tratado firmado entre Brasil e Argentina. O recurso de ofício neste ponto foi improvido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone. Já no âmbito do recurso voluntário tem-se: i) o voto do relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que mantinha integralmente as exigências de CSLL; ii) os votos dos Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que cancelavam a exigência de CSLL relativa à controlada direta “AB&P”; e iii) o voto do redator ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que cancelou integralmente ambas exigências em razão do reconhecimento do Tratado Brasil-Argentina como norma de bloqueio, acompanhado

sem ressalvas pelos ex-Conselheiros Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, e apenas em suas conclusões pelos ex-Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente) e Demetrius Nichele Machei.

É válido concluir que a negativa de provimento ao recurso de ofício e o provimento do recurso voluntário acerca da incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” se deram pela discordância do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Presidente) em relação ao voto do relator, porque se diverso fosse seu entendimento, o recurso de ofício seria provido por qualidade, e os fundamentos do voto vencedor não prevaleceriam, ainda que três fossem as adesões naquele sentido. De toda a sorte, recorde-se que no provimento do recurso voluntário a maioria foi alcançada com a adesão do voto do Presidente e do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Machei, mas sob distintos fundamentos, expressos na declaração de voto deste último.

Em discussões semelhantes, esta Conselheira tem concluído que na análise da similitude dos casos comparados, para avaliação da existência do dissídio jurisprudencial, devem ser consideradas as circunstâncias fáticas específicas do caso apreciado e que foram determinantes para a **decisão** do Colegiado. E assim já fez, inclusive, com o reforço de outro julgado contemporâneo do mesmo Colegiado sobre a matéria, conforme voto declarado no Acórdão n.º 9101-005.767:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da Contribuinte, mas divergiu no mérito, para negar-lhe provimento.

De fato, diversamente de outros litígios apreciados na mesma reunião de julgamento, no presente caso o recurso especial deve ser CONHECIDO porque a discussão estabelecida nos acórdãos comparados, acerca da repercussão do valor de frete, seguro e tributos incidentes na importação, cujo ônus tenha sido do importador, teve em conta o mesmo referencial normativo, vez que nos períodos de apuração autuados (ano-calendário 2009, no recorrido, e ano-calendário 2007, no paradigma) já estava vigente a Instrução Normativa SRF n.º 243/2002.

Interessante notar que o paradigma aqui admitido foi editado pelo mesmo Colegiado que proferiu o paradigma n.º 1402-003.275, este rejeitado para caracterização da divergência suscitada em recurso especial interposto nos autos de outro processo administrativo analisado nesta mesma sessão de julgamento (16357.002064/2005-15 – Bridgestone do Brasil Indústria e Comércio Ltda²⁹), fundando-se o não conhecimento do recurso especial na premissa de que os acórdãos comparados se debruçaram sobre cenários legislativos distintos.

De fato, embora ambos acórdãos tenham adotado posição favorável à pretensão dos sujeitos passivos no tema em referência, vê-se que no paradigma destes autos - Acórdão n.º 1402-002.814 -, os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Evandro Correa Dias e Leonardo Andrade Couto foram restaram vencidos em face do provimento dado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, cujo voto, no ponto em debate, trouxe a mesma doutrina citada naquele paradigma e também referiu a Instrução Normativa SRF n.º 38/97, mas com o acréscimo de que *a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência*. Já no paradigma antes referido - Acórdão n.º 1402-003.275 - os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias acompanharam o Conselheiro Leonardo Luís Pagano Gonçalves que, embora citando como fundamento o mesmo voto aqui apresentado pelo

²⁹ Acórdão n.º 9101-005.765, no qual, por maioria de votos, foi negado conhecimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo conhecimento, e votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Os demais Conselheiros - Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek - acompanharam o voto do Conselheiro relator Luis Henrique Marotti Toselli

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, dele destacou a referência específica ao tratamento facultativo do ajuste, como estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 38/97, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2000. A concordância dos Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias, bem como o destaque à legislação específica, evidenciam que a interferência da interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF n.º 38/97 foi determinante para a decisão adotada no Acórdão n.º 1402-003.275, enquanto a prevalência da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 resultou em votos divergentes dos mesmos Conselheiros no Acórdão n.º 1402-002.814.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF, em seu Anexo II:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra **decisão** que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) **decisões** divergentes por matéria.

[...] (*negrejou-se*)

Esta Conselheira, assim, tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisões** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos **votos** condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que afetam a **decisão** da matéria, não basta a constatação de que alguma passagem do **voto** condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado e com a formatação do **voto** dos demais Conselheiros que acompanharam o **voto condutor**. Ou seja, **decisão**, nos termos regimentais, não é, apenas, o voto condutor do acórdão, mas sim **o conjunto de votos da maioria que faz desse voto o condutor do acórdão**.

No paradigma n.º 1402-002.388 resta fora de dúvida que o Presidente do Colegiado e o Conselheiro que declarou seu voto somente acompanharam o Conselheiro redator do voto vencedor em suas conclusões porque estavam frente a acusação fiscal que excluía do litígio a discussão acerca de o Tratado firmado entre Brasil e Argentina impedir, ou não, a incidência sobre os lucros tributados, vez que submetido àquele Colegiado, em sede de recurso voluntário, apenas, o debate quanto à eficácia do acordo em relação à incidência da CSLL, mormente tendo em conta que a divergência do Presidente em relação ao voto do Conselheiro Relator na apreciação o recurso de ofício consolidou a interpretação da autoridade julgadora de 1ª instância de que o lançamento em questão deveria ser examinado sob o pressuposto adotado pela autoridade fiscal, ou seja, de que o Tratado firmado entre Brasil e Argentina impediria a incidência do IRPJ sobre os lucros auferidos no exterior pela empresa brasileira. A **decisão** do outro Colegiado do CARF, assim, afasta a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos por intermédio da investida de “Quick Foods” porque a própria autoridade fiscal reconheceu, em face da outra investida situada na Argentina, isenção de IRPJ com base no Tratado Brasil-Argentina, efeitos que, assim, deveriam ser estendidos a ambas investidas, inclusive em relação à CSLL.

Adicione-se que à mesma conclusão chegou este Colegiado ao apreciar recurso especial interposto contra este paradigma. A ementa do Acórdão n.º 9101-003.664 é expressa neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO. ART. 7º. LUCROS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

No caso de a autoridade fiscal ter reconhecido a incidência do acordo de bitributação, a sua aplicação deve ser realizada de forma consistente. Impossibilidade de inovação de lançamento pelo afastamento do tratado.

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. EXERCÍCIO FISCAL DA EMPRESA ESTRANGEIRA.

Sendo distintos os exercícios fiscais, devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL, em 31/12 de um determinado exercício, os lucros apurados conforme o exercício fiscal disciplinado pela legislação estrangeira.

Destaque-se que referido julgado foi publicado em 27/09/2018, antes da interposição do recurso especial aqui sob exame, ocorrida em 10/05/2021 (e-fl. 1651). Assim, para além de o próprio paradigma n.º 1402-002.388 trazer as evidências suficientes dos contornos específicos do debate lá estabelecido, tem-se que quando a Contribuinte o selecionou para demonstração da divergência já havia, em acréscimo, a interpretação desta 1ª Turma da CSRF acerca daquela distinção.

No presente caso, a Contribuinte pretende afastar a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de investida situada na Áustria, acerca dos quais a autoridade fiscal afirmou a tributação pelo IRPJ e CSLL na data da apuração do balanço da investida, sob a premissa de que tal tributação não seria afastada pelos tratados e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Neste cenário, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente tais exigências. O debate no Colegiado *a quo*, por sua vez, ficou limitado à necessidade de observância, ou não, dos tratados internacionais na tributação de lucros auferidos por intermédio de investidas situadas na Áustria, prevalecendo a posição do relator, ex-Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, no sentido de que não há conflito entre o art. 74 da MP n.º 2.158-35 e o Artigo 7º do tratados firmado entre Brasil e Áustria.

Não é possível deduzir, assim, que o outro Colegiado do CARF decidiria a questão em tela de forma diferente. A discussão lá estabelecida tinha outros parâmetros fáticos.

Conclui-se, do exposto, que o acórdão recorrido e o paradigma n.º 1402-002.388 se distinguem em pontos determinantes para a decisão dos Colegiados acerca da repercussão, no âmbito das incidências sobre lucros auferidos por intermédio de controlada no exterior, de acordos internacionais firmados pelo Brasil com o país de domicílio da investida. Em tais circunstâncias, como já demonstrado na matéria anterior, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Mas em relação ao paradigma n.º 1302-002.935, a divergência jurisprudencial está validamente demonstrada, como bem observou a Conselheira Lívia De Carli Germano no precedente antes referido:

Também reconheço a existência de divergência jurisprudencial quanto ao paradigma 1302-002.935, cujo voto afirma:

Assim, a princípio, aos olhos da fiscalização, o art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos e, por isso, não estariam sujeitos ao Tratado firmado pela República Federativa do Brasil.

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e os Países Baixos (Holanda), não há dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas na Holanda. (...)

(...)

O artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil é muito claro no que visa proteger: os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio. Não há dúvidas, data venia, quanto a interpretação do dispositivo.

De fato, enquanto este paradigma conclui que o artigo 7º do Tratado bloqueia a tributação de lucros auferidos pela controlada no exterior refletidos no patrimônio da controladora brasileira, o recorrido interpreta o dispositivo de maneira diametralmente diversa.

Oportuno ressaltar que o paradigma 1302-002.935 também trata da CSLL, aplicando o artigo 11 da Lei 13.202/2015, de forma que não há dúvida sobre a demonstração de divergência jurisprudencial também quanto à incidência dessa contribuição -- já que, diferentemente, o acórdão recorrido assim conclui “*se o tratado internacional não impede a exigência do IRPJ, o mesmo se dá em relação à CSLL.*”

Assim, conheço do recurso especial.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da Contribuinte nesta segunda matéria com base, apenas, no paradigma n.º 1302-002.935.

De toda a sorte, em observância ao art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, registre-se que a maioria do Colegiado não concordou com a ressalva feita ao paradigma n.º 1402-002.388, e assim acompanhou esta Conselheira apenas em sua conclusão de CONHECER do recurso especial, mas com base em ambos paradigmas.

Em conclusão, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas em relação à matéria “lucros no exterior com tratados”.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Registre-se, inicialmente, que a PGFN mantém o interesse recursal ainda que o recurso especial da Contribuinte seja provido, vez que restaria a multa isolada calculada em razão da outra infração não controvertida nesta instância especial, correspondente à glosa de despesas financeiras.

E, na matéria admitida, o acórdão recorrido merece reforma.

Isto porque não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

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

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

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

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual

o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 10.892, de 2004)

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

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

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

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei n.º 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, ineludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente³⁰.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF n.º 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA N.º 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009³¹

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória n.º 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA N.º 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012³²

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

³⁰ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei n.º 9.430, de 1996.

³¹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

³² Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA N.º 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013³³

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA N.º 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014³⁴

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

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

³³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

³⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares³⁵ à parcela do litígio já pacificada.

³⁵ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a

relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos³⁶ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

³⁶ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta³⁷:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato,

³⁷ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] *Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/opportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Iguamente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

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

[...]

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

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

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

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor³⁸. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida

³⁸ Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de

imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056³⁹:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual

³⁹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de

tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP n.º 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave*.⁴⁰

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *crime progressivo* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.⁴¹ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

⁴⁰ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

⁴¹ Idem, Idem

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei n.º 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020⁴² e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF n.º 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

⁴² Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Com respeito à matéria “Prevalência do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação frente ao artigo 74, da MP nº 2.138-35/01”, a questão de mérito posta já foi apreciada por este Colegiado na sessão de 9 de fevereiro de 2017. Naquela ocasião os Conselheiros acordaram, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial, *vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (suplente convocada), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento*. O Conselheiro Relator André Mendes de Moura foi acompanhado pelos Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente). O Conselheiro Luis Flávio Neto apresentou declaração de voto e a Conselheira Cristiane Silva Costa declarou-se impedida de participar do julgamento.

A decisão está formalizada no Acórdão nº 9101-002.561, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-CHILE PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Chile 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 nº 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 nº 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Naqueles autos a divergência foi suscitada em face de tributação de lucros auferidos por sujeito passivo por intermédio de controlada direta situada no Chile, país com o qual o Brasil mantém tratado para evitar dupla tributação que também segue a Convenção Modelo da OCDE, como referido no acórdão recorrido, e apresenta em seu Artigo 7 texto com o conteúdo semelhante àquele aqui invocado, a partir dos Tratados firmando pelo Brasil com Áustria e Países Baixos.

Assim, sendo equiparáveis as circunstâncias fáticas e jurídicas, as razões de decidir expostas no referido julgado, a seguir transcritas, são aqui adotadas por refletirem o entendimento desta Conselheira acerca da matéria:

Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

A princípio, transcrevo a norma em debate:

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

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade *dividendos*, que estaria expressamente autorizada pelo art. 10 da Convenção firmada entre Brasil e Chile. Nesse contexto, negou provimento ao recurso voluntário.

Não obstante a substanciosa argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem da existência de resultado positivo da empresa. **Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado**. Necessariamente, são de *quantum* inferior ao dos lucros.

MARTINS⁴³, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

⁴³ MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 4337.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora 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**.

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-Chile.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 não 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 ... "

Destaca ainda a solução de consulta que nos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), foi estabelecida cláusula expressa no sentido de não são tributar os lucros não distribuídos. Ou seja, nesse caso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, ao dispor sobre aspecto temporal da disponibilização dos lucros, em tese entraria em conflito com o celebrado no tratado. De qualquer forma, tal constatação ratifica entendimento de que, de fato, o art. 7º, no caso concreto, entre Brasil e Chile, não dispõe sobre os lucros auferidos pela investidora brasileira em razão de sua participação na investida localizada no exterior.

Assim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Chile não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL, resta superada apreciação da segunda divergência apontada pela Contribuinte, de que a aplicação do Tratado Brasil-Chile deveria ser estendida à CSLL. *(destaques do original)*

Nestes termos, o precedente presta-se a afastar a pretensão de inaplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em razão do disposto no art. 7º do Tratado para evitar dupla tributação, bem como a cogitação de prevalência do acordo sobre a legislação interna e consequente inobservância do art. 98 do CTN, vez que demonstra inexistir incompatibilidade entre a norma interna e o acordo internacional, incidindo a tributação sobre os lucros auferidos pela controladora brasileira, o que afasta a aplicação dos Artigos 7 e 10 do referido Tratado.

Destaque-se o que bem posto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.561, ao concluir que a tributação dos lucros da empresa brasileira *não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento*, pois como a controladora brasileira detém **poder de decisão** sobre a investida, *pode optar em não receber os lucros auferidos* e assim operacionalizar *um diferimento em tempo indeterminado da tributação*.

E isto também em razão de a norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 se enquadrar no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*), consoante tem decidido este Colegiado, como é exemplo o Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. De seus termos são extraídos os fundamentos para reafirmar a compatibilidade da norma legal em referência com o Artigo 7 e 10 do acordo internacional, em análise feita tem em conta os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/ 2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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

...

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

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

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):

*“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas **por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído**”. [grifo nosso]*

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

*Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral **poderá**, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.*

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º [...]

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo

mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014, redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

*23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.*⁴⁴ (Negritou-se).

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não

⁴⁴ The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of member and nonmember countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 69-70 (disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.

Por seu turno, relevante ressaltar que a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, visto que se estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil. A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996, isto é, todos concordam que se tratam de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. (Negritos e sublinhados no original).

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (fls. e-2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

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

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

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

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

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

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.

...

§ 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.

...

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

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

...

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

...

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

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, § 5º, abaixo transcrito:

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.

...

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas “(“lucros” –*profits*)

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

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

10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa. O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º).⁴⁵ (Negritou-se).

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.⁴⁶ É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

⁴⁵ No original em inglês: 13. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises [that are residents] of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10). UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 144 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio (OCDE). Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, fl. 179-180.

⁴⁶ O relatório da OCDE sobre o tema, publicado após os estudos da Organização, data de 1987 (OECD. Double Taxation Convention and the Use of Base Companies. Paris: OECD, 1987.)

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

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).⁴⁷ Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

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

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

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi

⁴⁷ Conforme Klaus Vogel: “C) Relation between Art. 9 (1) and the distributive rules: Both Art. 7 and Art. 9 indicate that business profits should be taxed in the State in which the originate economically. According to Art. 7, this may be the enterprise's State of residence or the State of the permanent establishment. According to Art. 9, it should be the State of residence of the enterprise the profits of which were reduced. Art. 7, read in conjunction with Art. 23 serves the purpose of avoiding double taxation of one and the same taxpayer by the State of residence and by the State of source. Art. 9 differs from Art. 7 and the other MC distributive rules in that it deals with the relationship of Two States of residence and the taxation of legally independent taxpayers, each of them by his State of residence. In essence, however, there is a close connection with the typical distributive rules inasmuch as Art. 9 concerns the question of whether an element of profits which has been (or possibly will be) subjected to tax in the foreign contracting State may nevertheless be attributed to, and taxed in the hands of, a domestic enterprise. Consequently, Art.9 is designed to avoid economic double taxation[...].”(Negritos no original). VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation. 3 ed. Londres: Kluwer, 1991, p. 518.

construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

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

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

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).⁴⁸

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos– que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's length* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência).⁴⁹ Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente

⁴⁸ É o que claramente se denota do Manual da ONU sobre a Administração de Tratados de Dupla Tributação para Países em Desenvolvimento, conforme abaixo: Business profits derived by nonresidents in the source country are potentially taxable under several provisions of a tax treaty, depending on the type of business activity. For example, profits from immovable property are taxable under Article 6; profits from international shipping and transportation are taxable under Article 8; profits from holding investments or licensing or leasing property are taxable under Articles 10, 11 and 12; and profits from services may be taxable under Article 14 (United Nations Model Convention, independent personal services) and Article 17 (artists and sportspersons). These other provisions prevail over Article 7, subject to the throwback rules in Article 10 (4), Article 11 (4) and Article 12 (4) of the United Nations Model Convention and Article 12 (3) of the OECD Model Convention. Each provision contains its own threshold for source country taxation. For example, in the case of Ms. X carrying on business as an independent contractor, her profits would be taxable under Article 14 of the United Nations Model Convention, whereas the income earned by Xco would be taxable under Article 7. The MNE [Empresa Multinacional] that carries on business in the source country through a PE [estabelecimento permanente] would be taxable under Article 7, but under Article 10 if it carries on business in the source country through a local subsidiary when the subsidiary distributes the profits in the form of dividends. (Negritos, itálicos e acentos nossos) Ver em LI, Jinyan. Taxation of nonresidents on business profits. In: TREPILKOV, Alexander; TONINO, Harry; HAIKA, Dominika (Edits). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: UN, 2013, p. 205. Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.

⁴⁹ Conforme se pode ler em SOLUND, Stig ; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira . The Commentary on Article 9 The Changes and Their Significance (Transfer Pricing) and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. Bulletin for International Taxation, v. 66, p. 608-612, 2012.

ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.⁵⁰

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional⁵¹ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país.

Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo

⁵⁰ OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio (OCDE). CEF/DGI/MFPortugal. Versão Condensada. Coimbra: Almedina, 2005, p. 173.

⁵¹ Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 51-58 (2003).

*patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.*⁵²

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net,⁵³ decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

*El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. **En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados.** Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional.*⁵⁴ (Negritos e itálicos nossos).

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyi ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 265505), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *GyoHi*), tratando da aplicação da Convenção Japão-Singapura, dentre outros, **todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.**

⁵² GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

⁵³ Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Ver também <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

⁵⁴ Disponível em <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos.⁵⁵ É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais.⁵⁶ (Negritou-se).

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se

⁵⁵ Nota nossa ao comentário: está a referir-se às normas CFC.

⁵⁶ 39. Where dividends are actually distributed by the base company, the provisions of a bilateral convention regarding dividends have to be applied in the normal way because there is dividend income within the meaning of the convention. Thus, the country of the base company may subject the dividend to a withholding tax. The country of residence of the shareholder will apply the normal methods for the elimination of double taxation (i.e. tax credit or tax exemption is granted). This implies that the withholding tax on the dividend should be credited in the shareholder's country of residence, even if the distributed profit (the dividend) has been taxed years before under controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect. However, the obligation to give credit in that case remains doubtful. Generally the dividend as such is exempted from tax (as it was already taxed under the relevant legislation or rules) and one might argue that there is no basis for a tax credit. On the other hand, the purpose of the treaty would be frustrated if the crediting of taxes could be avoided by simply anticipating the dividend taxation under counteracting legislation. The general principle set out above would suggest that the credit should be granted, though the details may depend on the technicalities of the relevant legislation or rules) and the system for crediting foreign taxes against domestic tax, as well as on the particularities of the case (e.g. time lapsed since the taxation of the “deemed dividend”). However, taxpayers who have recourse to artificial arrangements are taking risks against which they cannot fully be safeguarded by tax authorities. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 189 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio. Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 242-243. (Negritou-se).

o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes.⁵⁷ O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu.

Por tais razões, valem aqui as conclusões assim expostas no referido julgado:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Pertinente, ainda, consignar aqui as razões expostas no mesmo voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.332, para afirmar a validade desta interpretação quando confrontada com os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.325.709:

Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e

⁵⁷ AUST, Anthony. *Modern Treaty Law and Practice*. London: CUP, 2004, p. 202.

controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.

Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.

A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.

1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expandido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendo há bastante tempo.⁵⁸

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010)

(esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerado que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expandidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

⁵⁸ Conforme se pode verificar em VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 286-295.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de “qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação”, como segue (fls. 54-55 do ref. Acórdão):

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber: “[Transcrição do art. 26]”

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum.

O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa.

E, ainda que se entenda pela incidência da tributação brasileira sobre uma distribuição ficta ou presumida de dividendos, atraindo as regras do artigo 10 dos Tratados, caberia recordar, que no precedente citado, o Colegiado *a quo* assim decidira, nas palavras da relatora ex-Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, com o acréscimo do consignado no voto vencedor do ex-Conselheiro Roberto Silva Junior:

- Da não aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 à parcela dos lucros auferidos pela "OSX GmbH, domiciliada na Áustria inteligência do art. 10 e do art. 23 da Convenção para evitar a dupla tributação Brasil Áustria;

Argumenta, a recorrente com relação à parcela de lucros auferidos pela controlada direta domiciliada na Áustria, a autuação não pode subsistir, diante do art. 10 e 23 do referido tratado, que menciona acerca dos dividendos e metodologia de cálculo:

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos. Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.
3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada efetivamente a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.
4. O termo "dividendos" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de

capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação fiscal do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Áustria tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros.

6. A limitação da alíquota do imposto prevista nos parágrafos 2 e 5 não se aplica aos dividendos ou lucros pagos ou remetidos do Brasil antes de 1º de janeiro de 1976.

ARTIGO 23

Método para eliminar a dupla tributação

1. Com ressalva das disposições do Artigo 11, parágrafo 3.b, e Artigos 18 e 19, quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Áustria, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa, um montante igual ao imposto sobre o rendimento pago na Áustria.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Áustria.

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.

3. Quando um residente da Áustria receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Áustria, ressalvado o disposto nos parágrafos 4 a 7, isentará de imposto esses rendimentos, podendo no entanto, ao calcular o imposto incidente sobre o resto do rendimento dessa pessoa, aplicar a taxa que teria sido aplicável se tais rendimentos não houvessem sido isentos.

4. Com ressalva das disposições do Artigo 11 parágrafo 3.b, quando um residente da Áustria receber rendimento que, de acordo com as disposições dos Artigos 10, 11, 12 e 13 parágrafo 3, sejam tributáveis no Brasil, a Áustria permitirá que do imposto que recair sobre os rendimentos dessa pessoa seja deduzido um montante igual ao imposto pago no Brasil.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos recebidos do Brasil.

5. Na aplicação do parágrafo 4 o imposto pago sobre dividendos, juros e "royalties" recebidos do Brasil será considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% do montante bruto do rendimento.

6. Os dividendos pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma sociedade residente da Áustria que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade e do imposto incidente sobre empresas industriais e comerciais na Áustria.

7. Enquanto os "royalties" que forem pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma sociedade residente da Áustria que possua mais de 50% do capital votante da sociedade que paga os "royalties" não forem dedutíveis para fins tributários no Brasil, esses "royalties" serão isentos de imposto na Áustria.

8. Quando um residente da Áustria possuir capital que, de acordo com as disposições da presente Convenção seja tributável no Brasil, a Áustria isentará de imposto esse capital.

9. Quando uma sociedade residente da Áustria possuir no mínimo 25% das ações do capital de uma sociedade residente do Brasil tal participação será isenta de imposto sobre o capital na Áustria .

Entende a recorrente, subsidiariamente, que por atender aos requisitos da norma, também por este motivo não está sujeita à tributação no momento da distribuição de dividendos da empresa controlada, já que o art. 74 da MP adotou a sistemática de tributar antecipadamente esses dividendos, independentes de terem sido distribuídos ou não. E assim não devem ser tributados, por se tratarem de dividendos fictos.

Nesse aspecto, concordo com o mencionado pela DRJ, a fiscalização não tratou de distribuição ficta de dividendos oriundos da controlada austríaca, e sim os lucros, o que foi de fato dividendos, foi inclusive excluído da tributação.

Ademais, o próprio parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil-Áustria menciona a isenção de tributação, no Brasil, sobre os **dividendos pagos** por pessoas jurídicas residentes na Áustria em favor dos sócios residentes no Brasil.

Ou seja, a interpretação literal desse dispositivo do Tratado exige que haja a aprovação, pelos sócios da controlada residente na Áustria, da distribuição de dividendos em benefícios dos sócios residentes no Brasil.

Dessa forma, sem a deliberação societária para aprovar a distribuição de dividendos, não se concretizará a situação prevista no parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil-Áustria, o que impede a aplicação da isenção.

[...]

Artigo 23 da Convenção Brasil Áustria

A recorrente alegou a existência de isenção específica para dividendos distribuídos, prevista no parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil Áustria, assim redigido:

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.

A isenção, se destinando exclusivamente a dividendos pagos, não tem aplicação ao caso em exame. Nesse sentido, é correta a manifestação da PFN. Confira-se:

No tocante ao primeiro fundamento, cumpre lembrar que os incisos I e II do art. 111 do CTN determinam que a interpretação da legislação tributária seja literal quando tratar sobre exclusão do crédito tributário o que inclui a isenção e sobre outorga de isenção. Os Tratados para evitar dupla tributação da renda estão inseridos no conceito de legislação tributária, conforme disposto no art. 96 do CTN, de modo que a interpretação de seus dispositivos deve ser literal quando se tratar de isenção de tributos. Portanto, não há como se alegar que a Solução de Consulta COSIT n.º 400, de 2017, errou ao firmar como premissa a necessidade de se interpretar literalmente os dispositivos dos Tratados que versem sobre isenção.

Partindo desse pressuposto, tem-se que o parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil Áustria prevê a isenção de tributação, no Brasil, sobre os dividendos pagos por pessoas jurídicas residentes na Áustria em favor dos sócios residentes no Brasil. Assim, a interpretação literal desse dispositivo do Tratado exige que haja a aprovação, pelos sócios da controlada residente na Áustria, da distribuição de dividendos em benefícios dos sócios residentes no Brasil. Com efeito, sem a deliberação societária para aprovar a distribuição de dividendos, não se concretizará a situação prevista no parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil Áustria, o que impede a aplicação da isenção.

E por essa razão que os tributos constituídos com base no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, não estão sob a abrangência do parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil Áustria. Isso porque os lucros tributados com base no referido art. 74 não dependem de deliberação dos sócios para aprovar

distribuição de dividendos, bastando que a controlada residente no exterior registre a obtenção de lucros em seu balanço. E a partir do registro dos lucros no balanço da controlada residente no exterior, estes são considerados disponibilizados para a controladora brasileira independente da deliberação dos sócios da controlada determinando a disponibilização. (fls. 1.588 e 1.589)

[...] (*destaques do original*)

Vale, ainda, anotar que o entendimento expresso no paradigma n.º 1302-002.345 não mais prevalece no Colegiado onde firmado, pois a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, em oportunidade posterior, também adotou as razões de decidir do Conselheiro André Mendes Moura, expostas no Acórdão n.º 9101-003.088, com acréscimos nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 1302-003.382, de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo:

Do dispositivo em questão como norma CFC

Iniciando a análise de mérito, é importante que se verifique a natureza e o propósito da regra veiculada pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001.

Considero ser inegável que a referida regra tem a natureza de uma norma CFC (Controlled Foreign Company Rule), ou seja, uma daquelas regras que busca alcançar as entidades que ofereçam riscos de erosão da base tributária e transferência artificial de lucros.

O Professor Sérgio André Rocha, um dos mais dedicados estudiosos do tema, ao abordar a questão da natureza da regra veiculada pelo dispositivo legal em questão (**São as Regras Brasileiras de Tributação de Lucros Auferidos no Exterior "Regras CFC"? Análise a Partir do Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS**, in: Estudos de Direito Tributário Internacional. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. pp. 64-67), reconhece tratar-se de uma regra CFC, cujo objetivo não seria antielusivo, mas de eliminação do diferimento da tributação:

"Analisando-se a passagem de Alberto Xavier antes transcrita (nota 1), é possível inferir que, em sua opinião, o núcleo do tipo 'Regras CFC' reuniria as seguintes características essenciais:

- Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
- Controle societário da investidora sobre a investida.*
- Finalidade antielusiva da norma, que buscaria inibir planejamentos fiscais agressivos praticados pelos contribuintes.*

Partindo dessas características, que segundo esta abalizada doutrina seriam essenciais para a qualificação de um conjunto de regras como 'CFC', a sistemática brasileira de Tributação em Bases Universais não poderia ser caracterizada como 'Regras CFC'.

Esta posição é amplamente aceita na literatura jurídica nacional. Nada obstante, ousamos divergir desta interpretação.

Com efeito, a posição acima parece se fundamentar nos sistemas de transparência fiscal que prevalecem nos países membros da OCDE, especialmente nos países europeus, para determinar o núcleo do tipo 'regras CFC'. Assim sendo, como nesses países as 'regras CFC' normalmente têm as características acima, passou-se a apontar que as regras brasileiras não seriam 'regras CFC', por tributarem lucros auferidos por controladas no exterior de forma indiscriminada, mesmo quando decorrentes de atividades econômicas desenvolvidas em países de alta tributação.

Contudo, a utilização dos modelos europeus como paradigma do núcleo do tipo 'regras CFC' tem um vício de partida. De fato, os sistemas europeus de

transparência fiscal são limitados pelos direitos fundamentais comunitários. Assim, apenas e tão somente nos casos em que presente o abuso, materializado a artificialidade da estrutura implementada pelo contribuinte, será legítima uma 'regra CFC' de um país membro da União Europeia.

Dessa maneira, talvez o caráter antielusivo das regras CFC não seja um traço essencial-geral, mas acidental, de modo que seria perfeitamente possível a existência de 'regras CFC' onde o dito caráter antielusivo não esteja presente.

Parece-nos, portanto, que o núcleo do tipo jurídico 'regras CFC' encerra apenas as seguintes características:

- Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
- Controle societário da investidora sobre a investida.*

Esta análise parecer ser corroborada pelos comentários de Daniel Sandler, quando este afirma que 'regras CFC' podem buscar diferentes objetivos. De um lado, podem elas perseguir a eliminação integral de todo o diferimento da tributação de lucros auferidos por controladas no exterior como é o caso do regime brasileiro ou ter foco no controle de operações que reflitam planejamento abusivos. Segundo o autor, a maioria dos regimes enquadram-se nesta segunda categoria. Contudo, tal fato não implica na descaracterização de regras que se enquadrem no primeiro grupo como 'regras CFC'.

Nessa linha de ideias, as regras brasileiras de Tributação em Bases Universais seriam 'regras CFC', não se lhes podendo negar tal caracterização."

De fato, o propósito explícito da norma brasileira visa não à dupla tributação do lucro auferido pela Controlada sediada no exterior (como acusam os seus detratores), mas exatamente evitar que a pessoa jurídica sediada no Brasil, reduza a sua base tributável, por meio do investimento em países sem nenhuma tributação ou com tributação reduzida, ou ainda, por meio do diferimento indeterminado da submissão dos lucros auferidos por meio da Controlada.

É que, quando uma Companhia nacional decide investir no exterior, inegavelmente, ela reduz a base tributável disponível para tributação no Brasil. E tal base permanecerá reduzida até que o lucro apurado na Companhia Investida no Exterior seja distribuído e remetido ao Brasil ou, indefinidamente, caso tal distribuição e/ou remessa nunca aconteça.

Deste modo, uma vez que a decisão sobre distribuir ou não os lucros auferidos na Investida pertencem totalmente à Controladora sediada no Brasil, a regra trazida pelo referido art. 74, para fins de aplicação da tributação em bases universais, faz com que o lucro apurado no exterior seja considerado distribuído tão logo seja apurado no balanço da Investida.

Da harmonia da regra com o conceito de renda

Ao contrário do aventado pelo Relato, a tributação na forma prevista no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, conforme destacado no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588/DF (parcialmente transcrito pelo Relator), é perfeitamente compatível com o conceito de renda:

"No julgamento do RE n.º 172.0581/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei n.º 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo. Em sua excelente monografia sobre o tema a Dra. Gisele Lemke esclarece que 'a regra-matriz de incidência do IR não é a aquisição de

renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza' (p. 96).

4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei n.º 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à 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. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar n.º 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal."

Tal medida, igualmente, de forma alguma, implica em dupla tributação, posto que: caso o país da Investida tribute os referidos lucros a uma alíquota inferior, será possível a compensação dos impostos pagos, em um ou outro país (o que se dá por meio dos tratados para evitar a dupla tributação internacional); caso o país da investida não tribute os lucros, a única tributação sofrida será exatamente aquela imposta pelo Brasil.

Tal metodologia atende plenamente ao propósito de evitar a Erosão da Base Tributável por meio da movimentação do capital (Base Erosion and Profit Shifting), uma das grandes preocupações das autoridades tributárias e econômicas internacionais, o que originou o plano BEPS da OCDE e G20, cuja Ação 3 se destina exatamente ao estudo e formulação das regras CFC.

O dispositivo está em plena consonância, também, com o Relatório Final da referida Ação 3, intitulado "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules", destinado a estabelecer recomendações aos Estados na formulação de regras CFC efetivas.

Da harmonia da regra com os tratados para evitar a dupla tributação

Ademais, nenhuma antinomia há entre a citada regra e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

O objetivo a ser combatido pelos tais acordos e convenções é evitar a dupla tributação jurídica internacional, assim definida no capítulo introdutório dos "Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

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

2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países

por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

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

Os mesmos Comentários (conforme o parágrafo 23 do comentário ao Artigo 1) deixam cristalina a possibilidade de legislação interna dos países disporem sobre a tributação de resultados sobre sociedades controladas no exterior, e da ausência de incompatibilidade entre tais disposições e a Convenção:

“23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção.”

Semelhante disposição se encontra no comentário ao art. 7, exatamente aquele invocado pelos contribuintes para se eximirem da tributação na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, sendo relevantíssimo para o caso sob apreço:

“14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa. O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10).” (Destacou-se)

Os tratados Brasil-Chile e Brasil-Argentina seguem, quanto à redação do art. 7º, o modelo da OCDE e, portanto, a sua interpretação deve levar em consideração os comentários acima transcritos.

Decreto n.º 4.852, de 2003 – Convenção com a República do Chile*"ARTIGO 7**Lucros das Empresas*

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente."

Decreto n.º 87.976, de 1982 – Convenção com a República Argentina*"ARTIGO VII**Lucros das empresas*

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

O referido dispositivo, portanto, não trata da forma de tributação estabelecida pelo Art. 74, da MP 2.158-35, de 2001, pois não estamos tratando da tributação, segundo o critério da fonte, dos lucros da empresa no exterior, nem da tributação do lucro de estabelecimentos permanentes da empresa estrangeira situados no Brasil.

Tal entendimento tem prevalecido no âmbito do CARF e da CSRF, sendo estabelecido que a tributação do art. 74 não incide sobre o lucro produzido pela empresa estrangeira, até porque a legislação pátria não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. O que se faz, por meio do referido dispositivo, é tributar a empresa nacional, consoante o critério da residência, tomando como base de cálculo a proporção que lhe cabe, com base nos lucros apurados pela empresa no exterior.

Para ilustrar tal posicionamento, valho-me do voto proferido pelo Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão n.º 910100-3.088, de 13 de setembro de 2017:

[...]

Observe-se que, quando se pretendeu afastar a tributação na forma determinada pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, os tratados incluíram cláusula específica para evitar a tributação dos lucros enquanto não distribuídos (v.g., o art 23, item 5, da Convenção firmada com o Reino da Dinamarca, Decreto n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974, e da Convenção firmada com a República Federativa Tcheca e Eslovaca, Decreto n.º 43, de 25 de fevereiro de 1991):

"Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado."

Na ausência de semelhante restrição, é plenamente compatível a tributação sob análise com a existência de tratados para evitar a dupla tributação, na forma dos firmados com o Chile e a Argentina. (*destaques do original*)

Inclusive, segundo a declaração de voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no Acórdão n.º 9101-006.097, seu posicionamento acerca da matéria já havia sido antes alterado:

Faço a presente declaração de voto apenas para esclarecer eventual aparência de contradição entre o meu voto neste recurso, no qual votei por negar provimento ao recurso especial da contribuinte, com o voto que proferi no Acórdão n.º 1302-002.935,

de 25 de julho de 2018, indicado pela recorrente como um dos paradigmas para sustentar a divergência jurisprudencial.

De fato, em que pese tenha acompanhado o entendimento unânime do colegiado naquele julgado (paradigma), reexaminei tal posição no julgamento do recurso voluntário do processo n.º 16643.720059/2013-15 (acórdão n.º 1302-003.149), realizado em 18 de setembro de 2018, para concluir que inexistiu ofensa aos tratados para evitar a dupla tributação na aplicação do art. 74 da MP. 2158/2001-35 para as empresas controladoras no Brasil sobre os lucros auferidos por suas controladas no exterior, posicionamento que foi, posteriormente, reafirmado em julgamento de processo da mesma contribuinte interessada no paradigma colacionado, conforme declaração de voto que prestei no Acórdão n.º 1302-003.720, de 16 de julho de 2019, no qual acompanhei o voto do relator, d. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, proferido em sentido inverso ao anterior, conforme ementa:

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

Ano-calendário: 2010

ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ARTIGOS 7º. CONTEÚDO.

A parte dos artigos 7º das Convenções-Modelo dos acordos de bitributação que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição. Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional.

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP n.º 2.158-35/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se trata de “dividendos presumidos”. Por isso, inexistiu ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

Naquele julgado registrei a mudança de posicionamento, *verbis*:

No julgamento do processo 16682.722750/2016-10, realizado em 25 de julho de 2018 por este colegiado, na discussão da matéria relativa à tributação dos lucros de controlada no exterior pela empresa controladora no país quando vigente tratado para evitar bi-tributação entre os países, acompanhei o entendimento da

maioria quanto à tese do ilustre relator daquele processo, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, no sentido de que o artigo 7º do tratado entre o Brasil e a Holanda (Convenção modelo OCDE) impedia a incidência do artigo 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

Não obstante, ao profundar o estudo da matéria, por ocasião do julgamento do mesmo tema, no julgamento do recurso voluntário do processo n.º 16643.720059/2013-15, realizado em 18 de setembro de 2018, revi meu posicionamento anterior, para concluir que inexistiu ofensa aos tratados para evitar a dupla tributação na aplicação do art. 74 da MP. 2158/2001-35 para as empresas controladoras no Brasil sobre os lucros auferidos por suas controladas no exterior, nos moldes em que vêm decidindo a 1ª Turma da CSRF conforme se extrai das ementas colhidas, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP N.º 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.15835/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito. (Acórdão n.º 9101-002.330, de 04 de maio de 2016, da 1ª Turma da CSRF)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

LUCROS OBTIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP N.º 2.15835/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre os Tratados Firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.15835/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Os Tratados firmados pelo Brasil nessas matérias não impedem a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por intermédio de suas controladas no exterior.

(Acórdão n.º 9101-003.616, de 6 de junho de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

Ante ao exposto, tendo em vista se tratar do mesmo sujeito passivo, conquanto os fatos geradores se refiram a outros períodos de apuração, julgo conveniente deixar, mais um vez, registrada minha mudança de posicionamento acerca desta matéria, pelo que acompanho o relator e voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Desta feita, reiterando o posicionamento acima registrado, no presente recurso divergi do bem fundamentado voto da d. relatora que orientou-o no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte na matéria “Prevalência do artigo 7º dos Tratados para evitar a dupla tributação frente ao artigo 74, da MP n.º 2.138-35/01”.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, Redator designado.

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

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

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejam, então, o que dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007):

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

§ 1º- O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁵⁹, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

⁵⁹ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene

Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁶⁰.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

(...)

⁶⁰ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexistente, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

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

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, as multas isoladas não têm cabimento, devendo ser exoneradas.

Nego provimento, portanto, ao recurso especial fazendário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI

Declaração de Voto

Conselheira VIVIANI APARECIDA BACCHMI.

Manifesto-me em virtude do fato de até o presente momento, eu ser favorável à concomitância de aplicação de multas (ofício e isolada, sobre estimativa) e ter mudado de opinião justamente nesse julgamento.

Uma análise mais pormenorizada do contexto legislativo e jurisprudencial (Súmula CARF n.º 105) me levaram a mudar de ideia sobre a possibilidade da concomitância, de modo que passei a julgar contrariamente a tal possibilidade.

Do ponto de vista legal, vigorou, até 2007, dispositivo na Lei n.º 9.430/96 que autorizava a concomitância das multas de ofício e sobre estimativas não recolhidas. Na vigência dessa legislação, diante de decisões recorrentes sobre o tema, o CARF editou a seguinte Súmula (Súmula CARF 105, aprovada em dez/2014): “*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*”

Essa Súmula tomou por base a legislação vigente até 2006 sobre a multa, que aceitava a aplicação da dupla penalidade.

Com o advento da MP 351, de jan/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, a redação não teve mudança substancial no aspecto da aplicação das multas concomitantes. Vejamos:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

A legislação continuou permitindo a concomitância, que era o tema combatido nas decisões do CARF que embasaram a Súmula 105. Portanto, a base legislativa para a edição da Súmula CARF continuou a mesma, em essência. Ou seja, o CARF não havia mudado sua opinião sobre a impossibilidade da concomitância, fosse por uma regra fiscal ou por outra que, em essência, não haviam mudado.

A Súmula CARF continua, então, aplicável às decisões que tiveram por base a multa isolada e a multa de ofício previstas na MP 351 e sua conversão na Lei n.º 11.488/07.

Só está aplicação da Súmula aos fatos embasados na legislação de 2007 já seriam suficientes para justificar minha mudança de opinião sobre o tema, favoravelmente à não possibilidade de concomitância.

Some-se a isso, ademais, a aplicação do princípio da consunção. O princípio da consunção objetiva afastar a dupla punição de alguém por uma mesma conduta (*bis in idem*), cuidando-se de um dos critérios para a solução dos conflitos aparentes de normas penais. O princípio da consunção também é utilizado no Direito Tributário, ainda que não se trate de crime tributário.

Também é denominado princípio da absorção, porque, na prática, define que a penalidade mais grave absorva a menos grave, o que significa que a multa de maior valor seria a aplicada no caso concreto, abandonando-se a multa de menor monta.

Portanto, a defesa da não concomitância faria com que se tivesse que escolher uma das penalidades impostas ao contribuinte para ser aplicada. Daí, deveríamos nos socorrer do princípio da consunção, fazendo aplicar a multa mais severa e descartando-se a de menor valor.

Nesse contexto, jamais deveriam ser aplicadas duas multas a um mesmo fato gerador tributário. O próprio STJ já se manifestou sobre o assunto no AgInt no ARESP n.º 1.603.525/RJ, AREsp n.º 1.690.061/RS, REsp n.º 1.583.275/SC entre outros.

Pelas razões acima expostas, mudei meu entendimento, me tornando defensora da não concomitância das multa isolada e de ofício, quando aplicadas a um mesmo fato imponible.

(documento assinado digitalmente)

VIVIANI APARECIDA BACCHMI

Declaração de Voto

Conselheiro LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que levaram a metade do Colegiado a divergir do voto da I. Relatora no mérito, bem como, no conhecimento do recurso especial do contribuinte, a maioria tê-la acompanhado apenas com base em suas conclusões.

Neste último ponto, vale observar que a maioria dos Julgadores, ao contrário da Relatora, também considerou como *paradigma* hábil a demonstrar a necessária divergência jurisprudencial o Acórdão n.º **1402-002.388**.

Basta verificar o que restou assentado na decisão ora comparada, que diverge justamente no que se busca rediscutir. Veja-se: *O art. 74 da MP n.º 2.158/01 tem efeito de norma CFC por considerar transparente as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, antiabusiva, específica e excepcional, o que permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação. A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei n.º 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP n.º 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ.*

Quanto ao mérito, considerando que essa mesma matéria foi analisada no Acórdão n.º **9101-006.247**, de minha relatoria, em Sessão de 9 de agosto de 2022, sendo que na época o contribuinte saiu vitorioso por maioria de votos, reproduzo o voto vencedor naquela ocasião com alguns complementos, voto este que inclusive foi por mim exposto nesta mesma Sessão de Julgamento em outros casos que figurei como relator (Processos 12448.731470/2013-71, 16682.723006/2015-51 e 16561.720132/2017-92):

Da prevalência dos Tratados Internacionais frente a legislação interna (impossibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001)

A controvérsia envolve a interpretação sistemática da tributação sobre lucros auferidos por empresas controladas domiciliadas no exterior (no caso, Luxemburgo), prevista no artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, com a norma de “bloqueio” prescrita no artigo VII dos acordos celebrados pelo Brasil com outros Estados para evitar a dupla-tributação da renda.

Pois bem.

Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros no exterior, o presente Julgador, em coautoria com o I. Cons. Alexandre Evaristo Pinto, já expôs que:⁶¹

Em primeiro lugar, sempre é importante registrar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como “*controlled foreign companies*” (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais (“*worldwide income taxation*”), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.⁶²

Com relação à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/2014, Heleno Torres assinalava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) verificação se a sociedade controlada é cotada em bolsa de valores; (iii) verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv) verificação da data contábil e prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do “de minimis”, pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição.⁶³

Por sua vez, no tocante ao regime instaurado a partir da Lei n.º 12.973/14, Matheus Piconez pontua que tais regras não seguem as definições e objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras.⁶⁴

Desse modo, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

Feitas as ponderações iniciais sobre o que deveria ser uma norma CFC, passamos à evolução histórica das normas brasileiras que regem o tema.

Conforme mencionado anteriormente, a tributação das pessoas jurídicas brasileiras em bases universais começou com o advento da Lei n. 9.249/1995, que prescreveu, em seu artigo 25, que:

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

(...)

⁶¹ "Dos lucros contábeis registrados por controladas localizadas no exterior e os limites jurídicos para a glosa de despesas neles registradas". In: Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: volume 3. Número 5. Jan/Jun 2021

⁶² BIANCO, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.

⁶³ TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional, São Paulo: RT, 2001, pp. 125-128.

⁶⁴ PICONEZ, Matheus. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

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

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

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

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

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

A redação dos referidos dispositivos legais não passou ilesa a críticas, sendo que foram levantados dois pontos polêmicos: o primeiro em relação ao aspecto temporal, isto é, quando efetivamente o lucro do exterior deve ser tributado: se por ocasião da distribuição ou se automático (por ocasião do fechamento do balanço); e o segundo ponto em relação ao aspecto quantitativo, ou seja, qual a efetiva base de cálculo: se é o lucro líquido “puro” (*lucro contábil* ou *lucro societário*) ou se é o lucro líquido ajustado pelas normas tributáveis brasileiras (“lucro fiscal”).

(...) até o advento do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, tributava-se o lucro efetivamente distribuído, na linha do que dispunham a Instrução Normativa n. 38/1996 e, em seguida, a Lei n. 9.532/1997.

Todavia, após a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o momento de tributação passou a ser automático quando do encerramento de cada ano-calendário, o que acabou, a *passos tortos*, se repetindo sob a égide da lei atual (Lei 12.973/2014).

Mais precisamente, dispunha o artigo 74 da MP 2.158-35/2001, vigente à época dos fatos geradores, que:

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

Parágrafo único. - Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A constitucionalidade desse dispositivo, notadamente a “distribuição automática” dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI n.º 2588), ação esta que, conforme resumiu o voto vencido do acórdão recorrido, da lavra da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, foi julgada pelo STF:

(...) com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001:

- a) se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e
- b) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Dessa forma, o resultado da decisão seria o seguinte:

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia erga omnes e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Ao analisar a ementa da decisão proferida na ADIN 2588 verifica-se que, embora tenha suscitado a inconstitucionalidade na hipótese de tributação das controladas em países de tributação normal não foi obtida decisão definitiva quanto à esse ponto. Confirma-se:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATADO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 22 (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2Q do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que O dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de.Equivalência Patrimonial-MEp, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei) 2.3.

A inconstitucionalidade do art. 74 par. 00., da MP 2.158-35/2001-de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.(grifamos)

Todavia, ao analisar a parte dispositiva da decisão, verifica-se que ela se restringe aos pontos mencionados anteriormente:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001.

De fato, a decisão proferida da ADIN 2588 não atingiu a tributação de empresas controladas e domiciliadas em países com *tributação normal*, isto é, países não considerados como *paraísos fiscais*. De igual modo não foi objeto de julgado vinculante a aplicabilidade do artigo 74 da MP n.º 2158-35/01 em relação aos lucros auferidos por investidas sediadas em países que possuam com o Brasil Acordos ou Convenções para fins de evitar a dupla tributação da renda, como é o caso da Áustria.

Nessa situação, ou seja, sobre lucros de controladas domiciliadas na Argentina - país este que não é considerado *paraíso fiscal* e que possui acordo contra a dupla tributação da renda celebrado com o Brasil -, entendo que não é cabível a cobrança de imposto de renda brasileiro automaticamente à luz do que dispõe o art. 74, justamente em face do artigo 7 e 10 da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre o Brasil e a República da Áustria, aprovada pelo Decreto n.º 78.107/76, que assim dispõem:

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. Quando uma empresa de um Estado Contratante de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através 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 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 afetados pelas disposições deste Artigo.

6. O disposto nos parágrafos 1 a 5 também se aplica aos rendimentos recebidos pelo “Stille Gesellschafter” de uma “Stille Gesellschaft” da lei austríaca.

(...)

Artigo 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que devem origem aos dividendos pagos.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada efetivamente a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.

4. O termo “dividendos” usado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros com exceção de créditos bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação fiscal do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Áustria tiver um estabelecimento permanente no Brasil esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido da fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros.

6. A limitação da alíquota do imposto prevista nos parágrafos 2 e 5 não se aplica aos dividendos ou lucros pagos ou remetidos do Brasil antes de 1º de janeiro de 1976.

(...)

Interpretando ambos os dispositivos, Heleno Taveira Torres leciona que:

Na combinação dos dispositivos constantes dos art. 7º e 10 da CDT, exsurge o impedimento à tributação dos lucros e dividendos antes de sua efetiva distribuição, sob condição de disponibilidade então qualificada como “dividendo pago”, como medida eventual de eliminar eventual dupla tributação ou tratamento discriminatório que são os fins primordiais desses tratados (Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior e seus Desafios Concretos. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Pag. 435).

Como se vê, da conjugação dos dispositivos acima (artigos 7 e 10), os lucros provenientes de investimentos em sociedades domiciliadas na Áustria, sem que aqui possuam um estabelecimento permanente – como é a situação presente – apenas podem ser tributados, no Brasil, no momento em que houver pagamento de dividendos à controladora brasileira.

Não se pode perder de vista, nesse ponto, que o sistema jurídico brasileiro conferiu um caráter de especialidade aos Tratados Internacionais, os quais, com fundamento no artigo 98 do CTN⁶⁵, devem prevalecer perante a legislação interna.

Como bem observou a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, em voto vencido proferido no referido Acórdão n.º 1402-004.360:

Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria o artigo 98 do CTN determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.

Sendo assim, as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei n.º 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.325.709- RJ:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

(...)

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

⁶⁵ Artigo 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

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 INSRF 21302 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; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante 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 resultantes 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.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Da mesma forma, entendo inaplicável a tributação dos lucros da controlada Argentina com fundamento no artigo 10 do Tratado. Isso porque, como se verifica pela leitura do artigo acima transcrito, o seu alcance está restrito aos dividendos **pagos**. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão n.º 9101-002.332:

(...)

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, do Decreto 78.976/82 – Tratado Brasil e Argentina serve como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP n.º 2.15835/ 01, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Argentina, objeto deste processo administrativo.

Nenhum reparo cabe a esse racional.

Tal como positivado, o artigo 74 da MP nº 2158-35/01 conflita diretamente com o disposto não só do artigo 7, mas também do artigo 10 do referido Tratado, afinal todas essas regras notoriamente direcionam-se ao *lucro* apurado em face de investimentos no exterior.

Ora, é evidente que, enquanto a lei interna busca atingir o resultado do exterior de uma forma ampla e indistinta, os tratados internacionais limitam esse alcance geral, *bloqueando* a tributação desse mesmo resultado nas situações acordadas no contexto das relações internacionais, como é o caso do lucro de investidas holandesas.

A norma interna fala em lucro da investida estrangeira, sendo o método utilizado pela legislação para sua inclusão na base de cálculo o aditivo, onde basicamente o fiscal verifica o lucro da empresa no exterior e o adiciona ao resultado tributável da brasileira.

O que precisa ficar claro, pois, é que admitir a *generalidade* da escolha do Legislador para tributar lucros do exterior no modo *piloto automático*, ainda que na forma de adição fiscal ao lucro brasileiro, causaria uma indevida *colisão* com as regras já negociadas pelo próprio Estado no contexto internacional, as quais, conforme exposto, devem se *sobrepôr*.⁶⁶

Nesse sentido lecionam Alberto Xavier, José Henrique Longo e Sérgio André Rocha, respectivamente:

Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição à base de cálculo do imposto (lucro líquido da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado) dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária exclusiva.⁶⁷

Se o Brasil é signatário da Convenção de Viena que prescreve a interpretação dos Tratados tendo em conta a boa-fé das partes (artigo 31), não é razoável (artigo 32) que se permita o uso de ficção em legislação de origem interna para fraudar o artigo 7º do Tratado que impede a incidência do IRPJ e da CSL sobre o lucro de controlada ou subsidiária na Espanha.⁶⁸

... o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar que "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". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.⁶⁹

Digna de nota, também, é a seguinte passagem do voto de relatoria do ex Conselheiro Marcos Shiguelo Takata no Acórdão nº **1103-001.122**:

Como o *pressuposto* é a *constitucionalidade* do art. 74 da MP 2.158/01, só posso concluir que o regime de *transparência fiscal* adotado **não tem como materialidade os dividendos**, pois, como se viu, não há como se tributarem **dividendos fictos** ou dividendos distribuídos fictamente. *Adiante esclareço a materialidade do art. 74 da MP 2.158/01.*

⁶⁶ E se os Tratados não são aplicáveis, para que continuam sendo feitos pelo Estado Brasileiro em prol de se evitar uma dupla tributação da renda? A dúvida paira no ar...

⁶⁷ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 2010. P. 380.

⁶⁸ LONGO, José Henrique. O Lucro de Subsidiária no Exterior e o Tratado Internacional. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. 2007. P. 309.

⁶⁹ ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética. 2012. P. 408.

A técnica de tributação *não pode ser manejada* ou manipulada para alcançar **materialidade** ou seu **aspecto temporal** por **ficção legal**, nos termos deduzidos *alhures*.

(...)

Pelo art. 74 da MP 2.158/01 não se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

O **art. 10 dos tratados em discussão**, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes, **não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada** domiciliadas num dos Estados contratantes: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

Prossigo.

Como acentuei *alhures*, o regime de CFC (Controlled Foreign Corporations) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva. É um **regime de transparência fiscal distinto** do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de **considerar** os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como auferidos **diretamente** pela controladora ou coligada-participante no Brasil.

Logo, o regime de CFC do Brasil, aperfeiçoado pelo art. 74 da MP 2.158/01, é o da tributação dos lucros auferidos no exterior pela pessoa jurídica no País, por meio ou por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior.

Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre os lucros da investida no exterior que são considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil.

(...)

A propósito, em sessão de 12 de novembro, esta C. 1ª Turma da CSRF, em julgamento do qual participei (Acórdão n.º **9101-005.809**), afastou a tributação em caso semelhante, de acordo com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004, 2005 LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA FORA DE PARAÍSO FISCAL OU PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS NA APURAÇÃO DA INVESTIDORA BRASILEIRA. JULGAMENTO STF. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EFICAZ.

No julgamento da ADI n.º 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a deliberação e concordância necessárias sobre essa hipótese específica, dentro da matéria apreciada, para promover o controle de constitucionalidade concentrado pretendido pela Ação proposta, capaz de produzir efeitos erga omnes.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ONERAÇÃO DOS LUCROS PRÓPRIOS DA ENTIDADE ESTRANGEIRA. APLICAÇÃO DO ART. 7.º. BLOQUEIO DAS NORMAS DOMÉSTICAS.

O art. 74 da MP n.º 2.158/01 tem efeito de verdadeira norma CFC (Controlled Foreign Corporation rule) por considerar totalmente transparentes as empresas controladas e coligadas no exterior, mas não possui a justificativa e a finalidade típicas, antiabusivas,

o que permitiria a sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas entre os Estados com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei n.º 9.249/95, em comunhão com a disposição do posterior art. 74 da MP n.º 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo uma norma de bloqueio que impede a incidência regular da legislação doméstica que promove tal oneração fiscal, prevalecendo, assim, o disposto no pacto internacional, como o previsto no comando do art. 98 do Código Tributário Nacional, reiteradamente confirmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Do voto condutor desse precedente, do I. ex Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que foi por mim acompanhado, extrai-se que:

É certo, então, que a Convenção firmada com a Argentina deve ser observada.

(...)

No entender desse Conselheiro, que se alinha às citações acima colacionadas, é evidente e inquestionável estarmos diante da tributação do lucro auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido é a lição do ex-conselheiro e Professor Luís Flávio Neto⁷⁰ (Relator do tão emblemático v. Acórdão n.º 9101-002.332, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF e publicado em 14/07/2016, em que restou vencido por voto de qualidade, em robusto, profundo e histórico embate acadêmico com, o também ex-conselheiro e Professor, Marcos Aurélio Pereira Valadão) que objetivamente comenta e conclui sobre a regra da tributação dos lucros das empresas, dentro das disposições padrão da CM-OCDE, como é no caso da Convenção firmada com a Argentina:

No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CM-OCDE, consta a regra de que os lucros de empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferem. É o que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos “lucros das empresas”, prevista no tratado Brasil-Países Baixos, em seu art. 7º.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos possam ser tributados pelo Estado da fonte, à alíquota máxima de 15%, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.

É o que se dá no art. 10º da Convenção Brasil-Países Baixos o qual estabelece que os dividendos pagos por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, pelos Países Baixos, à alíquota máxima de 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.

(...)É possível compreender que, caso o Brasil e os Países Baixos houvessem consentido em permitir que as suas respectivas legislações domésticas CFCs incidissem à revelia do art. 7º do acordo de bitributação celebrado, teriam formalizado um protocolo ou outro instrumento hábil neste sentido.

(...)Por meio das evidências colhidas dos contextos intrínseco e extrínseco (primário e secundário) do acordo Brasil-Países Baixos, adotado como exemplo para a análise do tema proposto, foi possível aferir que o art. 10 daquele tratado não se presta à tutela de tutela de “dividendos” fictos, mas apenas de “dividendos pagos”, exigindo-se, para tanto, efetiva transferência de titularidade dos recursos ou diretos da sociedade ao acionista.

⁷⁰ A Tributação Brasileira dos Lucros de Empresas Controladas em Países com Acordo de Bitributação. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; COSTA, Alcides Jorge. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo : Quartier Latin, 2016. pp. 237 e 250.

(...)Nesse cenário, todas as evidências analisadas corroboram com a conclusão de que a categoria de rendimentos onerada pela tributação brasileira dos lucros de controladas no exterior deve ser sob o escopo do art. 7 do acordo BrasilPaíses Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordo de bitributação celebrados.

Como consequência, na presença do acordo Brasil-Países Baixos e potencialmente de outros tratados, a legislação brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior deixa de ter eficácia, pois o país de residência destas terá competência exclusiva para tributar os lucros de suas residentes (art. 7º). Nosso país, por sua vez, solenemente acordou exercer a sua competência tributária quando dividendos forem pagos à controladora brasileira. Pacta sunt servanda. (destacamos)

Não se sustenta a afirmação que prevaleceu no v. Acórdão, ora recorrido, como singular fundamento para justificar a suposta inexistência conflito ou antinomia com os Tratados internacionais, de que não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal.

(...)

E, primordialmente, tais resultados positivos (lucros proporcionais) foram auferidos pelas próprias e individuais operações da entidade estrangeira, domiciliada na Argentina, apurados dentro de sua jurisdição fiscal e regras contábeis.

Ainda que se entenda, na verdade, estar se tributando lucro da empresa residente no Brasil – conforme vem sendo defendido pela Fazenda Nacional -, os fundamentos por trás de tal entendimento acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda, contornem dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários inflados e indevidos a simples método contábil, pontualmente jurisdicizado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

Por sua vez, ainda que seja matéria atualmente incontroversa, é prudente frisar a relação de prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a natureza de norma de bloqueio em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Destaque-se que a inserção do art. 98 no CTN confirma a intenção de se assegurar a lealdade doméstica às avenças internacionais, protegendo-as dos câmbios políticos internos, atribuindo rigidez total às suas disposições e segurança jurídica aos contribuintes alcançados pelos Acordos e Convenções.

Assim, uma vez claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP n.º 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Argentina, efetiva-se o mencionado bloqueio normativo, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos (...)

Esse mesmo entendimento também prevaleceu no Acórdão n.º **9101-006.097**, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

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

Ano-calendário: 2010 LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Transcrevo a seguir parte do respectivo voto condutor, da Conselheira Livia De Carli Germano:

(...)

Dessa forma, não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior, mas sim estabeleceria a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio vale, no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 -- vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão -- foi literal ao dispor que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil", ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/2002 (art. 7o, §1o). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015, dentre outros).

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela lei brasileira de tributação universal, antes da Lei 12.973/2014, consistia nos lucros das coligadas e controladas no exterior.

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7º de tais acordos.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel⁷¹ - em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

(...)

⁷¹ VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que **seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas)**.⁷²

Neste sentido, “é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.”⁷³

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque “O acórdão [do STJ] revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal.”

(...)

Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da autuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista os acordos de bitributação firmados entre Brasil e, respectivamente, Luxemburgo e Espanha.

Nesse sentido, entendo que a tributação ora pretendida não se sustenta.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI

⁷² SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.

⁷³ GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.