ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12448.731470/2013-71

CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	12448.731470/2013-71
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1301-002.113 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de agosto de 2016
Matéria	IRPJ e CSLL - Lucros auferidos no exterior
Recorrente	YOLANDA PARTICIPACOES S/A
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL - HOLANDA. COMPATIBILIDADE.

O art. 7º do TDT Brasil - Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 pois este dispositivo não frustra o objetivo do referido aart. 7º que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros de uma mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes.

ART. 74 DA MP Nº 2.158. NORMA ANTI-ELISIVA. CONVENÇÃO OCDE.

O art. 74 destina-se a anular ou impedir os efeitos de procedimentos elisivos, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados conforme o modelo OCDE.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ e CSLL. LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.

Os valores adicionados pela fiscalização às bases de cálculo do IRPJ e CSLL correspondem ao lucro contábil da controlada no exterior extraído da demonstração do resultado do exercício fornecido pela própria recorrente.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Devem ser observadas as mesmas razões e fundamentos aplicáveis ao IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

SUSPENSÃO DOS EFEITOS DA INTIMAÇÃO PARA RETIFICAR SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS. INOCORRÊNCIA DE PREJUÍZO. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

Não procede o pedido de suspensão da intimação para ajustes no saldo de prejuízos registrados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real, visto que o mesmo tem por objetivo igualar o saldo registrado no LALUR da recorrente ao sistema interno da Receita Federal do Brasil que controla os saldos de prejuízos fiscais. Referida retificação não traz prejuízos à recorrente caso no futuro seja .proferida decisão favorável aos seus interesses.

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário. Os votos foram colhidos segregando-se os temas em discussão: (1) Matéria principal, lucros auferidos no exterior, IRPJ e CSLL. Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro (Relator), que votaram por DAR provimento. (2) Incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício: em primeira votação os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro (Relator) votaram por DAR provimento ao recurso; os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha votaram por NEGAR provimento ao recurso; e o Conselheiro Roberto Silva Júnior votou por NÃO CONHECER dessa matéria. A seguir, foram aplicadas as disposições do art. 60 do Anexo II do Regimento Interno, alcançando-se assim, por maioria, a decisão de NEGAR provimento ao recurso, quanto a esta matéria. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro (Relator). (3) Quanto ao pedido de suspensão dos efeitos da intimação ao contribuinte para retificar seus controles de prejuízos fiscais: NEGAR provimento por maioria de votos. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro (Relator) que votaram por DAR provimento e o Conselheiro Roberto Silva Júnior que NÃO CONHECIA desta matéria. O Conselheiro Roberto Silva Júnior manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redatora designada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flavio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Hélio Eduardo de Paiva Araújo

CÓPIA

Relatório

Cuida o presente processo de autos de infração decorrentes da ausência de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos lucros auferidos no exterior pela controlada YOLANDA NETHERLANDS B.V., no ano-calendário de 2009.

Por sintetizar bem a questão, adoto parte do relatório emitido pela DRJ em acórdão acostado aos autos às fls. 1349/1379:

> Descrição das infrações imputadas
>
> Auto de infração de IRPJ
>
> O autuante, fazendo remissão ao Termo de Verificação Fiscal a folhas 1106 a 1131, atribui à autuada uma só infração:
>
> 001 – ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS / LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR
>
> Lucros auferidos no exterior apurados e demonstrados no TERMO VERIFICAÇÃO FISCAL, que é parte integrante deste Auto de Infração.
>
> Fato Gerador: 31.12.2009
>
> Valor Apurado: R$ 289.410.445,52
>
> Multa: 75%
>
> Enquadramento Legal
>
> Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:
>
> Art. 25 a 27 da Lei 9249/95
>
> art. 3º da Lei nº 9.249/95.
>
> Art. 15 e 16 da Lei 9.430/96
>
> Arts. 247, 248, 249, inciso II, 277 e 278 do RIR/99; arts. 251 e 394 do RIR/99, combinado com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01
>
> Art. 1º da Lei nº 9.532/97, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.959/00 e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01
>
> Instrução Normativa SRF nº 213/2002
>
> Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.
>
> Auto de infração de CSLL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O autuante, fazendo remissão ao Termo de Verificação Fiscal, atribui à autuada uma só infração, que é a mesma constante do auto de infração precedente, referente ao IRPJ.

001. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

Lucros auferidos no exterior apurados e demonstrados no TERMO VERIFICAÇÃO FISCAL, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador: 31.12.2009

Valor Apurado: R$ 289.410.445,52

Multa: 75%

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Termo de Verificação Fiscal

No Termo de Verificação Fiscal o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Após transcrever a legislação acerca da tributação sobre lucros auferidos no exterior, acrescenta, de forma resumida:

Assim, a partir de 1º de janeiro de 2002, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passaram a ser considerados disponibilizados, para fins de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada no Brasil, na data de sua apuração em balanço.

Quanto aos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31/12/2001, ainda não tributados, foram considerados disponibilizados em 31/12/2002 para fins de tributação, observando-se que:

a) no tocante ao IRPJ, a regra alcança os lucros apurados a partir de 01/01/1996;

b) em relação à CSLL, somente os lucros disponibilizados a partir de 01.10.1999 podem ser tributados, tendo em conta que essa incidência foi instituída pela MP nº 1.858-6/99 (AD SRF nº 75, de 17/08/1999).

4. Dos Tratados para evitar a Bitributação de Renda

Na hipótese de surgirem quaisquer alegações sobre a possibilidade das convenções, para Evitar a Bitributação, firmadas entre o Brasil e a Holanda, não permitirem a tributação, no Brasil, dos lucros da empresa YOLANDA NETHERLANDS B.V., a Solução de Consulta Interna nº 18/2013

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsulta/2013/Cosit/SCICosit182013.pdf), de 08 de agosto de 2013, veio para esclarecer:

"Sobre a compatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, com as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação

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

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

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

25. 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."

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

28. O art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

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

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

31. É importante destacar que no âmbito do judiciário, há decisão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região quanto à inexistência de conflito entre a norma tributária interna e os acordos para evitar dupla tributação. Reproduz-se abaixo a ementa da decisão:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP Nº 2.15834/2001 e REEDIÇÕES.

1. O fundamento de validade da alteração introduzida pelo art. 74 da MP nº 2.15834/2001 decorre da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, estabelecendo que, na hipótese de receita ou rendimento oriundos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda. O fato de o art. 74 da MP remeter ao regulamento a forma como será executada a lei não acarreta violação ao princípio da legalidade.

2. Não há qualquer ofensa ao conceito de aquisição de renda eleito pela legislação supra transcrita, uma vez que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda, de modo que não há como sustentar que a apuração de lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora.

3. Na sistemática da Lei nº 6.404/76, o lucro da sociedade controlada já deveria ser registrado no balanço patrimonial da sociedade controladora (art. 248, III, alínea ·a), chamado de método de equivalência patrimonial, método contábil utilizado na apuração dos lucros dos investimentos relevantes de coligadas ou controladas, cuja aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que realizem tais espécies de investimento.

4. Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.

5. A ADI 2.588DF, em julgamento no STF discute a inconstitucionalidade do art.74, parágrafo único da MP 2.15835/2001 e do parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, este último acrescentado pela LC 104/00. O voto vista proferido pelo Ministro Nelson Jobim: aponta a gênese legal do regime tributário criado pela MP nº 2.15835/2001 (que adota o regime contábil de competência, e não o de caixa); historia a substituição da regra de cobrança do IRPJ do sistema territorial para o sistema de tributação em bases universais (TBU), aperfeiçoado pela LC 104/2001, que permitiu à MP 2.15834/01 estender às empresas coligadas e controladas tratamento idêntico ao que era dispensado às filiais e sucursais desde 1997; ressalta, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira; considera irrelevante a questão sobre o controle que a empresa brasileira exerça sobre estrangeira, em razão dos benefícios decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso no balanço.

6. Inexiste violação aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da OCDE, que dispõe: os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, uma vez que esta hipótese trata da competência tributária exclusiva do Estado onde estiver sediada empresa controlada quanto aos resultados por ela produzidos.

7. Na hipótese dos autos, a situação é diversa, ou seja, versa sobre a possibilidade de o Estado Brasileiro tributar o lucro auferido no exterior por empresa brasileira. Vale dizer, a União pode exigir o imposto de renda sobre os lucros que empresas brasileiras auferem no território nacional ou no exterior. Mas não pode exigir imposto de renda sobre os resultados obtidos pela empresa controlada sediada no exterior. Destarte, a regra do tratado e o art.98 do CTN são inaplicáveis ao caso.

8. Apelação conhecida e improvida." (grifo é do original)

32. É importante destacar contudo que, quando um Estado Contratante opta por abrir mão de tributar o seu próprio residente, ele o faz expressamente nos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

acordos, como se verifica em algumas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, a exemplo dos 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), em que foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos:

"ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

5. 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."

33. Desse modo, tais acordos impedem que haja tributação no Brasil dos lucros de controladas e coligadas constituídas sob a forma de sociedade anônima, enquanto não efetivamente distribuídos à investidora brasileira."

5. Da Contribuição Social

A MP nº 2.158/2001 dispõe, em seus artigos 74 e 21, que:

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 .

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 1o da Lei no 9.532, de 1997.

(...).

Dessa forma, também com relação à CSLL, os lucros auferidos a partir de 2002 passaram a ser tributáveis na data do balanço levantado pela controlada ou coligada no exterior (caput do artigo 74), e os lucros acumulados até 31/12/2001 em 31/12/2002, podendo haver antecipação se disponibilizados antes dessa data (§ único do artigo 74).

Importa ressaltar que a Convenção Brasil/Holanda (Decreto nº 355/1991) não traz qualquer tratativa quanto à Contribuição Social, em que pese ela já ter sido instituída desde 1988, podendo ter sido objeto de negociação.

Aliás, o artigo 3º da referida Convenção menciona que as autoridades competentes do Brasil e Holanda se notificarão mutuamente sobre qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias. Desta forma, esta notificação deve ser considerada como requisito para se considerar novo tributo como também abrangido pelo tratado e, na falta de notícia

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ou prova de que tenha ocorrido notificação do Brasil a Holanda, a CSLL não está abrangida pelas citada Convenção para Evitar a Bitributação.

Cabe observar ainda que, após a instituição da CSLL, o Brasil assinou dez outros acordos bilaterais com outros dez países a fim de evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda, acordos estes que seguem o mesmo modelo padrão (modelo da OCDE) do acordo com Holanda, e em nenhum deles é sequer citada a CSLL, o que indica que esta exação não está abrangida por este tipo de Tratado firmado pelo Brasil.

Finalmente cabe lembrar o disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, cuja redação, alterada pela Lei nº 9.065/1995, é a que se segue:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

O dispositivo prescreve que são aplicáveis à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mas, simultaneamente, determina que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas da contribuição.

Percebe-se que o legislador ressalvou de maneira expressa que a adoção das normas de apuração e pagamento do IRPJ não poderiam alterar a base de cálculo da CSLL, demonstrando sua intenção de não a equiparar à do IRPJ.

Por outro lado, adotar a interpretação de que o dispositivo teria introduzido uma identidade entre ambas as bases de cálculo levaria o comando a uma contradição interna, na medida que, ao mesmo tempo em que as equipararia, teria garantido a manutenção da base de cálculo da CSLL.

Historicamente, observa-se que existe uma tendência da legislação em aproximar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Entretanto, quando os comandos normativos veiculam adições, exclusões ou compensações comuns a ambas bases de cálculo, essa intenção está manifestamente explicitada no texto legal.

A própria Lei nº 8.981/1995 corrobora tal entendimento, na medida em que veiculou, em dispositivos distintos, regra limitativa para compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativas da contribuição:

"Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

(...)

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Caso se entendesse que as normas de fixação do valor da base de cálculo do IRPJ seriam automaticamente aplicáveis à CSLL, a limitação contida no art. 58 da Lei nº8.981/1995, dirigida à Contribuição, seria desnecessária, ante a existência de equivalente restrição para o IRPJ, anteriormente veiculada pelo art. 42 do mesmo diploma normativo.

Destarte, as adições, exclusões e compensações, e demais valores atinentes à apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda não são automaticamente computáveis na apuração da base de cálculo da CSLL, devendo existir previsão em normas específicas que tratem desta contribuição (caso dos artigos 74 e 21 da MP nº 2.158/2001), o que torna esta exação não idêntica ou substancialmente semelhante ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.

6. Tratamento dos Lucros Obtidos no Exterior e dos Impostos Compensados

O parágrafo 7º do art. 1º da IN SRF nº 213/2002 estabelece:

"§ 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."

Verifica-se, assim, que o valor a ser adicionado para a determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido corresponde ao lucro líquido contábil do período, apurado pela controlada ou coligada no exterior, antes do cômputo do tributo pago no país de origem.

[...]

7 - Do Lançamento

O presente auto de infração se refere a valores de IRPJ e CSLL não declarados e ainda não exigidos por meio de processo administrativo fiscal, relativos ao ano-calendário 2009.

O lançamento ora efetuado (quadro abaixo), e consubstanciado no Auto de Infração, tomou por base exclusivamente às informações descritas no presente termo, e foi elaborado com estrita observância à legislação que regula a matéria.

Com base no exposto, e com vistas a apuração dos tributos incidentes sobre lucros obtidos no exterior, procedeu esta Fiscalização conforme sequência a seguir apresentada:

1) Considerou-se, para efeito de cômputo no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, o lucro líquido contábil da controlada YOLANDA NETHERLANDS B.V. [domiciliada na Holanda], apurado antes dos tributos incidentes sobre a renda, em conformidade com a Demonstração do Resultado do Exercício apresentada nos país de origem.

2) Conforme mencionado anteriormente (item-2), o lucro obtido pela controlada BRASCUBA CIGARRILHOS SA (RESP_TIF_01 PT 1 – Fl. 105; RESP_TIF_01 PT 2 – Fl. 173), no ano-calendário de 2009, não foi objeto de lançamento, haja vista que o IR e a CSLL que seriam devidos caso fossem realizadas as adições correspondentes seriam compensados integralmente pelo imposto pago no exterior (RESP_TIF_01 PT 2 – Fl. 169 a 173), anulando qualquer efeito tributário.

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a Interessada apresentou sua impugnação, que ora se resume:

- Que a Fiscalização afasta a aplicação do Tratado Internacional, com apoio na Solução de Consulta Interna n.18 (SCI n.18 - COSIT), fundada na premissa de que o art.74 da MP N.2.158-35/2001 autorizaria a tributação do lucro da empresa no Brasil;

- que se mostra inadmissível a tributação de lucro auferido por controlada no exterior antes de sua distribuição para o sócio brasileiro; isso porque a teor do art.7º do Tratado Internacional (TDT) firmado entre Brasil e Holanda, prevalece a competência exclusiva da Holanda para tributar os lucros da Netherlands;

- tal entendimento foi exarado pelo STJ nos autos do Recurso Especial n.1.325.709/RJ, em recente decisão proferida em 24/04/2014; esse precedente de Tribunal Superior reformou o acórdão mencionado pela SCI 18 – COSIT, o que evidencia a manifesta improcedência do lançamento;

No mais, limita-se a debater temas que já foram exaustivamente acordados na referida SCI n.18 COSIT, que aqui deixa-se de relatoriar em função do decidido no Voto.

Também, argumenta pela inaplicabilidade do Regime de Transparência Fiscal, pela ilegitimidade do lançamento também no tocante à inclusão na base de cálculo da CSLL e pela impossibilidade de exigência de juros sobre multa de ofício.

A 3ª Turma da DRJ/FNS julgou, por unanimidade de votos, o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.1389/1424), repisando os argumentos suscitados em sede de Impugnação.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 1494/1533.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

A autuação decorre do fato de a Recorrente não ter oferecido à tributação, no ano-calendário de 2009, os lucros auferidos no exterior por sua controlada direta YOLANDA NETHERLANDS B.V, domiciliada na Holanda.

A autuação tem como base legal os arts. 25 a 27 da Lei n° 9.249, de 26/12/1995, que dispõem o regime de tributação do IRPJ em bases universais, o art. 21 da Medida Provisória n° 2.158-35/01, que estendeu este regime à CSLL e o art. 74 do mesmo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

diploma legal, o qual estabelece o momento em que o lucro auferido por coligadas e controladas estrangeiras é considerado disponibilizado no Brasil.

Todavia, acredito que para o deslinde da questão se faz mister um arrazoado legislativo para que possamos entender mais claramente a evolução do tema, bem como alguns pontos polêmicos discutidos em nossa doutrina e jurisprudência.

Pois bem. Não é necessário muitas digressões para compreendermos que a Medida Provisória 2.158-35/2001, tratou de consolidar um entendimento da União Federal, que iniciou a busca pela tributação dos lucros do exterior com a edição da Lei 9.249/1995.

Nesse começo da aplicação do princípio da universalidade a Lei 9.249/1995 encontrou obstáculos legislativos (falta de fundamento de validade) em lei complementar, suprida posteriormente com a edição da Lei Complementar 104/2001, que alterou o Código Tributário Nacional, incluindo enunciados permissivos à tributação de receita ou rendimentos oriundos do exterior.

Com a aplicação da tributação da renda utilizando-se do princípio da universalidade, o País promoveu a alteração de foco, antes repousado sobre a territorialidade, que tributava apenas a renda produzida no País, para o elemento de conexão "contribuinte brasileiro", que passou a controlar ou coligar-se a empresas no exterior, algo inevitável no mundo globalizado.

Diante da edição da Lei 9.249 de 26.12.1995, a União passou a tributar os lucros auferidos no exterior por coligadas ou controladas de empresas brasileiras.O objetivo da, então novel legislação, era a proteção da base tributária de cada país, sem gerar um problema no processo de globalização, expansão e internacionalização das empresas, além de combater a elisão fiscal, como se extrai da exposição de motivos do referido diploma legal, em seu item 14.

Podemos observar também da edição da Lei 9.249/1995 que além da necessidade de trazer recursos tributários ao Brasil sobre os lucros auferidos por empresas no exterior, com o critério de conexão "contribuinte brasileiro", a regra buscou dar tratamento igualitário a todas as empresas que possuíssem filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior de forma universal.

Porém, essa regra se esqueceu de separar empresas estabelecidas em países que NÃO possuem tributação favorecida, países com os quais o Brasil possui Tratado para Evitar a Dupla Tributação e países que possuem tributação favorecida, gerando diversas distorções interpretativas.

Além da omissão quanto ao tratamento a ser dado aos contribuintes, levando em consideração questões distintas que poderiam ser contempladas na regra, o que repercutiu de forma negativa à Lei 9.249/1995 foi a definição do momento em que ocorre o fato jurídico tributário para fins de apuração dos tributos no Brasil.

A discussão foi pautada na tributação mediante o reconhecimento dos lucros do exterior quando do encerramento do balanço em 31 de dezembro de cada ano, sendo que em muitos casos não havia sido realizada a disponibilização econômica ou jurídica: creditamento ou pagamento daquele lucro à controladora ou coligada brasileira.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante disso, como forma de atender o disposto no Código Tributário Nacional (art. 43), a despeito de se usar a via inadequada, pois o problema da ilegalidade deveria ser resolvido por meio da alteração da Lei 9.249/1995, a Receita Federal editou a IN 38/1996, que trouxe em seu texto a inclusão da expressão "disponibilizados".

Os mencionados eventos ainda estavam relacionados com a definição tradicional do fato gerador do imposto de renda imposta pelo Código Tributário Nacional (CTN), que, em seu art. 43, estabelece se tratar da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

A mesma norma previa a apuração do resultado das participações em empresas no exterior de modo individualizado. Como os conceitos trazidos na IN 38/1996 poderiam representar uma extrapolação da autonomia regulamentar da Receita Federal, novas leis foram editadas para tratar da forma de apuração e dos critérios que permitiriam considerar disponibilizados os lucros auferidos no exterior, ainda sob as limitações impostas pelo CTN quanto à verificação da disponibilidade econômica ou jurídica.

Nesse sentido, a Lei 9.430/1996 tratou da apuração individualizada dos lucros decorrentes de investimentos detidos no exterior e instituiu a possibilidade de arbitramento de tais rendimentos, caso não fossem devidamente demonstrados.

Já a Lei 9.532/1997, posteriormente alterada pela Lei 9.559/2000, avançou na conceituação da disponibilidade, para fins de tributação dos lucros no exterior. Na norma aludida acima, que pela primeira vez foi legalmente introduzida a figura da disponibilidade imediata, aplicada a lucros provenientes de filiais ou sucursais no exterior.

Nos termos do art. 1.º, § 1.º, *a*, da Lei 9.532/1997, a mera apuração de lucros por filiais ou sucursais detidas no exterior já era suficiente para que os valores fossem considerados disponíveis e passíveis de tributação na pessoa jurídica de sua matriz domiciliada no Brasil.

Nessa situação em específico, por se tratarem de estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, com sede no Brasil, considera-se que a disposição ainda não cria uma disponibilidade fictícia, mas apenas reconhecem como juridicamente disponíveis à matriz brasileira os resultados de filiais e sucursais no momento de sua apuração.

Por outro lado, reafirma-se que a tributação dos lucros provenientes de controlada ou coligada no exterior depende de sua disponibilização econômica ou jurídica (art. 1.º, § 1.º, *b*, da Lei 9.532/1997).

Seguindo-se a evolução legislativa do tema, observa-se que, no ano de 2001, as disposições do Código Tributário Nacional que tratam do fato gerador do imposto de renda foram alteradas pela edição da Lei Complementar 104/2001, sendo editada essa regra para dar fundamento de validade à medida provisória que logo seria editada com o intuito de aplicar a disponibilização imediata dos lucros do exterior.

Deste modo, foi instituída a possibilidade de criação de exceções à regra geral de que o fato gerador do imposto de renda deve estar necessariamente vinculado à disponibilidade econômica ou jurídica de proventos, no que toca aos rendimentos oriundos do exterior.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na esteira da mencionada modificação do Código Tributário Nacional, a Medida Provisória 2.158-35/2001, por meio de seu art. 74, criou a figura da disponibilização ficta de lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior.

Esse dispositivo não faz nenhuma referência à necessidade de efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos valores. Ao contrário, institui a presunção legal de que lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior estão automaticamente disponíveis tão logo sejam apurados.

Por um lado, há pontos controversos, não abordados pelo texto do art. 74 da MP 2.158-35/2001, quanto a algumas situações nas quais os lucros são considerados disponibilizados, indicadas no art. 2.º da IN 213/2002.

As discussões relacionadas a esse artigo da IN 213/2002 tratam da extrapolação da determinação contida no art. 74 da MP 2.158-35/2001, que se limita a considerar disponibilizados os lucros apurados, com o fim de tributar lucros eventualmente existentes na ocorrência de eventos como liquidação, alienação, cisão, fusão ou incorporação.

Já o art. 7.º da IN 213/2002, por sua vez, está ligado ao principal ponto do debate sobre a tributação de lucros no exterior.

Nesse mister, a pretexto de tributar os lucros apurados no exterior, mediante presunção de sua disponibilização imediata, a Receita Federal determina a tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial apurado em 31 de dezembro de cada ano. Aqui as divergências giram em torno da potencial divergência de valores na apuração contábil do resultado de equivalência patrimonial e do lucro, uma vez que, por exemplo, o lucro pode ser destinado à constituição de reservas, sem a sua efetiva disponibilização.

Feitas tais considerações, as quais enfrentaremos no presente litígio, passemos a análise das questões debatidas em sede recursal.

1. DA APLICAÇÃO DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/01

As regras de transparência fiscal, também conhecidas como *ControlledForeign Corporation Rules* ("CFC") visam imputar as controladoras os lucros acumulados pelas sociedades controladas no exterior.

Nesse sentido, ensina o Jurista Heleno Taveira Tôrres:

> *"transparência fiscal não significa mais do que a possibilidade de imputar aos sócios ou acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pela sociedade constituídas e localizadas no estrangeiro, geralmente em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos".* [1]

Entendo, portanto, que, no Brasil, as regras de transparência fiscal foram introduzidas pela controversa Medida Provisória nº 2.158- 35/01, cujo artigo 74 determinava a chamada "tributação automática dos lucros", isto é, a tributação dos lucros mesmo que não haja distribuição de dividendos. Confira-se sua 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.

Após muitos debates sobre a constitucionalidade desse dispositivo, a dialética resultou em uma Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADIn"), recentemente julgada pelo Supremo Tribunal Federal ("STF"). Em apertada síntese, decidiu-se,por maioria de votos, que a regra CFC brasileira se aplica às controladas de empresas brasileiras com sede em "paraíso fiscal"*(black list)* ou que se achem sob regime fiscal privilegiado *(gray list)*.

Por outro lado não foi alcançado quórum no que tange à aplicação à tributação do lucro em coligadas sediadas em países com regime de tributação normal e que possam comprovar o seu propósito negocial e substância econômica. Adicionalmente, foi rejeitada a retroatividade da regra para alcançar lucros auferidos antes do ano calendário de 2002.

Destaca-se que, apesar do julgamento da ADIn, por conta do dito acima, ainda permanece incerto o tratamento a ser aplicado (i) às controladas residentes em países não considerados paraísos fiscais, inclusive quando existir um tratado para evitar a dupla tributação; e (ii) às coligadas sediadas em paraísos fiscais.

Além disso, não há definição clara quanto à interpretação a ser dada ao conceito de "paraíso fiscal", uma vez que a decisão não fez vinculação clara do termo ao disposto nos artigos 24 e 24-A da Lei n° 9.430/96 (e IN SRF n° 1.037/10). Assim, caberá ao fisco federal comprovar, por meio dos mecanismos à sua disposição, a ausência de "propósito negocial" e a qualificação de dada jurisdição como paraíso fiscal.

Apesar disso, na seqüência, o STF decidiu que o art. 74 seria também aplicável também às controladas sediadas em países que não se caracterizem como paraísos fiscais ou que se encontrem sob regime fiscal privilegiado.

É o que se depreende da análise do Recurso Extraordinário 541.090/SC, julgado em 10/04/2013, cuja ementa encontra-se adiante transcrita:

[1] TÔRRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. P. 207 e 208.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte*.

Posteriormente, com o intuito de cumprir o quanto decidido na ADIN n° 2588 e de aproximar a legislação do entendimento exarado pelo STF, o artigo 74 foi revogado pela Lei nº 12.973/14. Atualmente, os artigos 76 a 91 do referido diploma legal tratam da tributação em bases universais.

Em suma, conforme prevê o artigo 77 da Lei nº 12.973/14[2], foi mantida a transparência fiscal de controladas no exterior de empresas brasileiras, sendo expressamente determinada a tributação não apenas das controladas diretas, mas também das indiretas.

No presente caso, resta claro, que controlada YOLANDA NETHERLANDS B.V. submete-se à regime fiscal dito "normal" e transparente. Portanto, impende aplicar o quanto decidido pelo STF em relação à possibilidade de aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 aos lucros auferidos por controlada no exterior, esteja esta submetida, ou não, à tributação "normal".

Todavia, tal aplicação possui uma peculiaridade bastante específica, qual seja a existência de TDT entre Brasil e Holanda e, portanto, a questão deve ser analisada levando-se em consideração esse cenário, que ao meu ver corrobora com a não aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/01.

2. DO TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADO ENTRE O BRASIL E O REINO DOS PAÍSES BAIXOS.

[2] "Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. (...)"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Primeiramente se faz mister tecer alguns comentários sobre a interpretação dos tratados, bem como elucidar a questão sobre a prevalência dos tratados em detrimento da legislação interna.

Para tanto, socorro-me de trecho da obra do Ilustre Prof. Alberto Xavier, "Direito Tributário Internacional do Brasil":

> *"a conclusão de que os tratados têm supremacia hierárquica sobre a lei interna e se encontram numa relação de especialidade em relação a esta, é confirmada em matéria tributária, pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional que, em preceito declaratório dispõe que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha'.*
>
> *Observa-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere a revogação da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno ab-rogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua explicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de delimitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis.*
>
> *Cumpre notar que a supremacia hierárquica dos tratados sobre as leis internas tem com o efeito exclusivo proibir a sua revogação por leis internas subseqüentes, não sendo porém o fundamento da sua 'aplicação prevalecente'. É que, ainda que tratado e lei ordinária tivessem paridade de valor hierárquico, a aplicação prevalecente do primeiro resulta diretamente de uma relação de especialidade".*

No tocante à aplicação da regra CFC em detrimento aos acordos internacionais, cumpre-se preliminarmente destacar os efeitos do art. 98 do Código Tributário Nacional, que assim preceitua:

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

Tem-se que os tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna. Nesse sentido, vale citar o acórdão do 1° Conselho de Contribuintes que, ao tratar da questão da supremacia ou não dos tratados e convenções internacionais, acabou adotando o seguinte entendimento:

> *"TRATADO E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna." (Acórdão n° 101-94.910. 1º CC, 1ª Câmara. Rel. Cons. Sandra Maria Faroni. DJ: 13/04/2005)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Claro está, portanto, que as disposições do Acordo devem prevalecer sobre as normas domésticas brasileiras, bem como devem ser interpretadas de acordo com as normas da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ainda que o Brasil não seja um membro da referida organização.

Destarte, a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 viola o disposto no art. 7º do Acordo firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos para evitar a dupla tributação sobre a renda, cujo teor do parágrafo 1º encontra-se abaixo transcrito:

> 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 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.

Da leitura do artigo supra, conclui-se não ser permitido que um Estado Contratante tribute os lucros auferidos por uma pessoa jurídica residente no outro Estado contratante, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Evidencia-se, portanto, a regra de tributação de lucros exclusivamente no Estado de Residência de coligadas e controladas.

Desse modo, verifica-se que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158- 35/01 é incompatível com o art. 7° das Convenção-Modelo da OCDE, de tal modo que os lucros produzidos no exterior estariam abrangidos pelo referido art. 7°.

Ademais, entendo que os valores relativos aos resultados positivos de equivalência patrimonial em investimentos no exterior não devem ser considerados no lucro do período para fins do cálculo de IRPJ e CSLL.

Isso porque o art. 7°, §1º, da IN/SRF 213/2002 extrapola o limite legal trazido pelo art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95, conquanto este apenas autoriza à adição do resultado do balanço patrimonial na empresa controlada ou coligada no Brasil, proporcionalmente à sua participação acionária para fins de determinação do lucro real e a base de cálculo da CSLL, *in verbis*:

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

Vê-se, claramente, que o citado regulamento é flagrantemente ilegal, posto que é dado ao instituto dos regulamentos um campo de ação restrito ao que texto legal aduz e sempre em harmonia com o comando *secudum lege* e, nunca *extra lege*. Dessa maneira, é imposição lógica que os regulamentos, sempre infra-legais, não podem inovar no ordenamento jurídico.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sobre a questão da equivalência patrimonial, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 02, item 2, conceitua a equivalência patrimonial como um método de contabilização, por meio do qual "*o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado pelo reconhecimento da participação atribuída ao investidor nas alterações dos ativos líquidos da investida. O resultado do período do investidor deve incluir a parte que lhe cabe nos resultados gerados pela investida*".

Assim, a equivalência patrimonial consiste em atualizar o valor contábil ao valor equivalente à participação da investidora no patrimônio líquido da investida, bem como o reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou por meio do Resp 1.211.882/RJ, que por coincidência é uma decisão proferia em favor da própria Recorrente, a saber:

> *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, § 1º, DA IN/SRF N. 213/2002*
>
> *"(...)*
>
> *3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7.º, § 1.º, da IN SRF 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1.º, § 4.º, da IN SRF 213, de 07.10.2002.*
>
> *4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Dec-lei 1.598/1977, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e pelo art. 2.º, § 1.º, c, 4, da Lei 7.689/1988, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25 da Lei 9.249/1995, nem pelo art. 1.º da MedProv 1.602/1997 (convertida na Lei 9.532/1997), nem pelo art. 21 da MedProv 1.858-7, de 29.07.1999, nem pelo art. 35 da MedProv 1.991-15, de 10.03.2000, ou pelo art. 74 da MedProv 2.158-34/2001 (edições anteriores da atual MedProv 2.158-35, de 24.08.2001). (...)"*
>
> *(REsp 1.211.882/RJ, 2.ª T., j. 05.04.2011, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 14.04.2011).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *"1. 'É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7.º, § 1.º, da IN SRF 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1.º, § 4.º, da IN SRF 213, de 07.10.2002'."*
>
> *(AgRg no REsp 1.307.054/RJ, 2.ª T., j. 28.05.2013, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 04.06.2013).*

O mencionado art. 1.º, § 4.º, da IN 213/2002, faz referência, especificamente, aos lucros de filial, sucursal, coligada ou controlada, na proporção em que a empresa brasileira faça *jus* eles.

Portanto, o tribunal superior decidiu de modo a eliminar a incongruência (ilegalidade) gerada pela IN 213/2002 que, sob o pretexto de tributar lucros no exterior, tributava o resultado positivo da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial.

Diante dessas decisões do STJ, entendo que a Recorrente tem importantes precedentes em seu favor, em caso de um caminho judicial a ser seguido na discussão da tributação integral do resultado de equivalência patrimonial de participações no exterior, na parte em que exceda os lucros devidos à empresa brasileira.

No meu sentir não há razão econômica para que um Estado negocie um tratado com outro Estado e, repetidas vezes descumpra tais disposições, por conta da sanha fiscal. Vejam o tratado Brasil - Holanda foi recepcionado e após ratificado pelo Decreto nº 355 em 03 de Dezembro de 1991. O objetivo desses acordos é justamente promover o ingresso de divisas no país, bem como fomentar a economia entre os Estados contratantes.

Portanto, a não observância dessas regras acordadas poderia até terminar em um incidente diplomático, como ocorrido na denúncia do tratado Brasil – Alemanha, por parte da Alemanha.

Com base nesses fundamentos, considero que o tratado firmado entre o Brasil e os Países Baixos para evitar a dupla tributação afasta o lançamento ora discutido. Restam também, portanto, prejudicados os argumentos do Fisco quanto à aplicabilidade deste tratado à CSLL, por força do disposto no art. 2º e 3º do aludido acordo:

> 2. Os impostos atuais aos quais se aplica a Convenção são:
>
> a) no caso do Brasil
>
> o imposto federal sobre a renda, excluídos o imposto suplementar de renda e o imposto sobre atividades de menor importância,
>
> (doravante designado "imposto brasileiro");
>
> b) no caso da Holanda:
>
> - o imposto de renda;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- o imposto sobre salários;

- o imposto sobre sociedades, inclusive a participação do Governo nos lucros líquidos da exploração de recursos naturais, cobrada conforme o Mijnwet 1810 (Lei de Mineração, de 1980) relativamente a concessões feitas a partir de 1967, ou conforme o Mijnwet Continental Plat 1965 (Lei de Mineração na Plataforma Continental do Reino dos Países Baixos de 1965);

- o imposto sobre dividendos

(doravante designados como "imposto holandês").

3. A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre quaisquer modificações substanciais que ocorram em suas respectivas legislações tributárias.

Sob a perspectiva brasileira, desde 09 de dezembro de 2015, o Tratado se aplica não apenas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e da Pessoa Jurídica ("IRPF" e "IRPJ") e ao Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF"), mas também à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL").

No tocante à CSLL, embora esse tributo não seja expressamente mencionado no Tratado, é importante destacar que ele foi criado depois de sua assinatura, e como um substituto parcial do IRPJ. Além disso, a Lei nº 13.202/2015 incluiu um artigo que esclarece que os tratados contra a dupla tributação assinados pelo Brasil devem incluir a CSLL:

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.

3. DA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO

Pugna a Recorrente pela suspensão dos efeitos da lavratura do auto de infração. Isso porque, o D. Fiscal autuante fez constar os seguintes termos quando da lavratura do auto: "Fica o contribuinte intimado, no ato da ciência deste auto, a retificar os registros a parte B do Lalur, ajustando o saldo de prejuízos a compensar em conformidade com o referido demonstrativo de apuração".

O artigo 151, do CTN, bem como o Decreto 70.235/72 e alterações, preceituam a suspensão da exibilidade quando do processamento regular da Impugnação apresentada.

Nesse sentido acolho os argumentos trazidos aos autos procedendo à devida suspensão até a decisão final no presente feito.

4. DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por último, o contribuinte alega que os juros não devem recair sobre a multa de ofício, sendo aplicáveis somente sobre o tributo principal lançado.

Não obstante, diversas decisões proferidas por este Relator no sentido de afastar os juros sobre a multa de ofício, deixo de me pronunciar neste caso, pois considero estar prejudicada a questão, vez que só poderíamos discutir sobre juros, caso houvesse crédito tributário mantido.

Portanto, ante todo o exposto, conduzo o meu voto no sentido DAR provimento ao Recurso Voluntário interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Redatora Designada.

Em seu recurso voluntário a recorrente insurge-se, basicamente, contra as seguintes matérias:

(i) Tributação dos lucros auferidos no exterior por sua controlada direta YOLANDA NETHERLANDS B.V, domiciliada na Holanda, no ano-calendário de 2009;

(ii) Impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício;

(iii) Suspensão da exigência de retificação do saldo de prejuízos fiscais no LALUR.

Em que pesem os argumentos efetuados pelo I. Conselheiro Relator, com a máxima vênia, ouso discordar do voto, pelos motivos a seguir expostos:

(i) Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior

A matéria principal da lide é a tributação dos lucros auferidos no exterior por sua controlada YOLANDA NETHERLANDS B.V, domiciliada na Holanda. A recorrente sustenta, em apertada síntese, que o art. 7º do Tratado contra Dupla Tributação - TDT Brasil - Holanda teria prevalência sobre a legislação interna, de forma que os lucros auferidos no exterior pela sua controlada holandesa somente poderiam ser tributados naquele país.

Por concordar integralmente com os fundamentos da Declaração de Voto efetuada pelo I. Conselheiro Roberto Silva Júnior neste julgamento, relativamente à questão principal da lide, adoto as razões de decidir nela expressas, com fundamento no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99, para negar provimento ao recurso voluntário quanto a esta matéria.

Vale ressaltar que no recente julgamento realizado em 04/05/2016, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Colegiado, ocasião em que também se debateu a incidência do art. 7º do TDT Brasil - Holanda em relação ao art. 74 da MP nº 2.158/2001, o I. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão também concluiu pela inexistência de incompatibilidade entre os citados dispositivos legais e proferiu o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Lançamento procedente.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 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 nº 2.15835/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE CONTROLADA NO EXTERIOR COM OS SEUS PRÓPRIOS PREJUÍZOS. Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, podem ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

(Acórdão nº 9101-002.332, Sessão de 04/05/2016)

CÓPIA

(ii) Da Exigência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

A recorrente opõe-se também à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Alega descumprimento ao art. 61 da Lei nº 9.430/96, na medida em que o mesmo admite acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes apenas de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

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.

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse mesmo sentido, o art. 139 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

> *Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

> *Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
>
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício incluem o tributo, as contribuições, bem assim, a multa de ofício e, quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

> *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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*
>
> *§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, as contribuições, bem assim, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I,da Lei nº 9.430/96.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

> *JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.*
>
> *A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de oficio proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*
>
> *(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)*

> *JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*
>
> *É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3°do art. 61 da Lei n°9.430/96.*
>
> *(Acórdão n° 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)*

> *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*
>
> *A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de oficio proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de oficio, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*
>
> *(Acórdão n° 9101-00.539, Sessão de 11/03/2010)*

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(iii) Suspensão da Exigência de Retificação do Saldo de Prejuízos Fiscais

Por último, a recorrente pleiteia a suspensão da exigência de retificação do saldo de prejuízos fiscais em atenção ao art. 151, inciso III, do CTN e demais leis reguladoras dos processo administrativo tributário, sob pena de se tornar inócua futura decisão proferida em sentido favorável aos seus interesses.

O art. 151 assim dispõe na parte que interessa à solução do litígio:

> *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
>
> *[...]*
>
> *III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

Da leitura do dispositivo legal sobre o qual fundamenta seu pleito, identifica-se hipótese de suspensão aplicável aos créditos tributários. No caso, a intimação da fiscalização para realização de ajustes no saldo de prejuízos registrados na parte B do Livro de Apuração do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lucro Real tem por objetivo igualar o saldo registrado no LALUR da recorrente ao sistema interno da Receita Federal do Brasil que controla os saldos de prejuízos fiscais, não se tratando, portanto, de exigência de crédito tributário.

Assim tem sido o entendimento jurisprudencial do Colegiado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: DESPESAS. DEDUÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AJUSTE.

Ainda que a glosa de despesas por desobediência ao regime de competência não gere imposto a pagar, pela existência de saldo de prejuízos fiscais em montante superior ao valor glosado, mostra-se correta a autuação e a intimação para o ajuste desses prejuízos, tendo em vista o impacto em períodos posteriores no que se refere à compensação com resultados positivos apurados.

(Acórdão nº 1402-001.065, Sessão de 12/06/2012)

Com relação à alegação de que tal procedimento poderia tornar inócua futura decisão proferida em sentido favorável a seu pleito, de igual sorte não lhe assiste razão. Caso a exigência fiscal em razão da qual foi efetuada intimação para ajustes nos saldos de prejuízos seja considerada improcedente, os saldos de prejuízos fiscais declarados devem ser restabelecidos e novamente ajustados no LALUR e no sistema de controle interno da RFB.

Veja que este foi o procedimento definido na ementa do acórdão abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Prejuízo fiscal.

Como o acórdão embargado considerou decaído o lançamento referente a 1999, o saldo de prejuízo declarado deve ser restituído, inclusive no seus reflexos em 2001, com as devidas alterações no SAPLI, ressalvado o direito da fazenda de verificar se tal prejuízo não foi utilizado em outro período.

Desta forma, voto no sentido de negar provimento ao pedido de suspensão dos efeitos da intimação ao contribuinte para retificar seus controles de prejuízos fiscais.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado Digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redatora Designada

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão da 2ª Turma da DRJ Florianópolis, que negou provimento à impugnação da contribuinte, de quem se exige um crédito tributário no montante de R$ 215.977.175,55, compreendendo IRPJ, CSLL, multa e juros de mora.

O lançamento foi motivado pela falta de adição ao lucro líquido, quando da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos lucros auferidos no exterior no ano de 2009. Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação, alegando os seguintes pontos:

a) O procedimento, considerado irregular pela Fiscalização, encontraria amparo no artigo 7 do tratado celebrado entre Brasil e Holanda (TDT Brasil-Holanda), o qual visa a proteger os lucros auferidos pela empresa localizada em um dos países contratantes de forma objetiva, não permitindo que a tributação recaia sobre a pessoa residente no outro país contratante, enquanto os lucros não tiverem sido efetivamente distribuídos e enviados para o país de residência do beneficiário. É irrelevante quem suporta o impacto econômico da tributação.

b) O artigo 7 do TDT Brasil-Holanda prevalece sobre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, como estabelece o art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN. Além disso, a aplicação do art. 74 da medida provisória contraria o disposto no artigo 10 do TDT Brasil-Holanda, pois incidiria sobre dividendo ficto.

c) No caso concreto, seria inaplicável o *regime de transparência fiscal*, dada a ausência dos pressupostos estabelecidos pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE.

d) A obrigatoriedade de aplicação à CSLL do mesmo regime dispensado ao IRPJ, tendo em vista a natureza idêntica de ambos os tributos.

e) Impossibilidade de emprego do método de equivalência patrimonial - MEP, dada a neutralidade de que se reveste para fins de tributação.

f) Impossibilidade de exigir juros de mora sobre a multa e de exigir a retificação do saldo de prejuízos fiscais enquanto a autuação estiver pendente de julgamento.

A DRJ Florianópolis negou provimento à impugnação. Fundado na Solução de Consulta Interna - SCI nº 18/2013, da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, aquele colegiado afirmou que a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35 não afronta o TDT Brasil-Holanda. Disse não existir incompatibilidade entre o referido art. 74 e o art. 43 do CTN, pois, para que se configure o fato gerador do Imposto de Renda, não é necessário que o lucro da coligada ou controlada estrangeira tenha sido efetivamente distribuído à investidora brasileira, disponibilidade financeira, bastando ter havido o efetivo acréscimo patrimonial a caracterizar a disponibilidade econômica. Quanto à CSLL, disse que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à sua incidência, observadas as normas de tributação em base universal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No recurso interposto contra o acórdão da DRJ, a recorrente reproduziu os mesmos fundamentos da impugnação.

Em linhas gerais, são esses os pontos relevantes.

O tratado para evitar dupla tributação, segundo o modelo da OCDE

O tratado firmado pelo Brasil e o Reino dos Países Baixos seguiu o modelo proposto pela OCDE.

A recorrente sustenta que o escopo do artigo 7 do tratado, no modelo da OCDE, é a proteção objetiva dos lucros auferidos pela empresa localizada no exterior. Nessa linha de raciocínio, o objetivo seria *"proteger o lucro da sociedade estrangeira e não o sujeito passivo dessa obrigação, de forma que pouco importa se quem está sendo tributada é a empresa brasileira ou a sua controlada no exterior, o que importa é o objeto dessa tributação, no caso, os lucros auferidos por empresa controlada localizada no exterior, que não são passíveis de tributação no Brasil" (fls. 1.391 e 1.392)*.

Esse entendimento é respeitável. Mas não parece que a norma do artigo 7 do tratado estabeleça um critério puramente objetivo de tributação do lucro. Se fosse assim, o lucro só poderia ser tributado uma única vez, e no país de origem, onde foi apurado, não sendo passível de nova tributação, mesmo depois de distribuído sob a forma de dividendos. Isso numa dimensão exclusivamente objetiva de proteção do lucro.

Entretanto se, ao ser distribuído, o lucro pode sofrer nova tributação (como de fato ocorre, basta ler os parágrafos 1 e 2 do artigo 7 e os parágrafos 1, 2 e 4 do artigo 10 do TDT), é porque o tratamento estabelecido leva em conta não apenas aspectos objetivos referentes ao lucro, mas também aspectos subjetivos ligados à pessoa que suporta a tributação.

Segundo o disposto no TDT, o lucro pode ser tributado pelo país em que resida a pessoa que o apurou. Esse mesmo lucro está sujeito à nova tributação quando distribuído. Pode ser alcançado pela tributação do país de residência da pessoa que paga os dividendos ou da pessoa que os recebe. O artigo 7, todavia, embora autorize a tributação dos dividendos, define a competência de um Estado contratante, com exclusão da competência do outro.

O referido artigo 7 protege, da dupla tributação, a pessoa que aufere o lucro. O que se quer é impedir que a mesma pessoa tenha o lucro tributado por dois países diferentes. O objetivo é assegurar que cada país tribute o seu residente, observando o respectivo regime jurídico de tributação.

Não é por acaso que o parágrafo 1 do artigo 7 do TDT dispõe que *"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"*.

A expressão ***estabelecimento permanente***, nesse contexto, é empregada para indicar a existência de uma entidade personificada, considerada, para fins de tributação, como pessoa residente no país em que se encontra estabelecida. Destarte, fica essa pessoa sujeita à tributação de seus lucros apenas pelo país em que reside. O país de residência da pessoa que

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

controla o ***estabelecimento permanente*** no outro país só poderá tributar os dividendos distribuídos.

Essa é a razão pela qual se afirma que, mais do que proteger a tributação do lucro, o objetivo do artigo 7 é garantir que cada país tribute o seu residente, impedindo, que a mesma pessoa tenha a sua renda alcançada pela incidência de tributos de dois países diferentes.

Portanto, é possível concluir que, se o objetivo do artigo 7 do TDT no modelo da OCDE é garantir que cada país tribute o seu residente, excluindo a competência do outro país, então a violação ao tratado só ocorrerá se a legislação interna de um dos Estados contratantes, de alguma forma, frustrar aquele propósito.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Outro ponto levantado pela recorrente diz respeito à validade da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em face do artigo 7 do TDT Brasil-Holanda. Além disso, alega a recorrente a impossibilidade de incidência do IRPJ e da CSLL sobre dividendo-ficto, bem como a inaplicabilidade do *regime de transparência fiscal*, em razão da ausência dos pressupostos definidos pela OCDE.

É importante, de plano, deixar consignado que na ADI nº 2.588, o E. Supremo Tribunal Federal - STF afastou, com eficácia *erga omnes*, a aplicação do art. 74 às empresas **coligadas** situadas em países sem tributação favorecida, ou seja, que não se enquadrem como *"paraísos fiscais"*. Por outro lado, reconheceu, de forma expressa, e também com eficácia *erga omnes*, a constitucionalidade da norma para aplicação aos lucros de empresas **controladas** situadas em países que não tributem a renda, ou o façam em patamares muito inferiores aos adotados pelos demais países, e que sejam desprovidos de controles societários e fiscais adequados. São os países classificados como *"paraísos fiscais"*.

Entre esses dois extremos, existem várias situações a que, em tese, o art. 74 seria aplicável, mas para as quais o colegiado do STF não obteve o necessário consenso para decidir. Portanto, para todos os casos que se encontrem entre aqueles dois extremos, o art. 74 deve ser tido pelo CARF como constitucional por força do princípio da presunção de constitucionalidade que milita em favor da lei.

O CARF, entretanto, pode legitimamente afastar a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, se entender que esse dispositivo está em conflito com norma de tratado internacional firmado pelo Brasil. Pelo critério da especialidade, o tratado deve prevalecer sobre as normas internas, cuja eficácia fica suspensa enquanto em vigor a disciplina dada pelo tratado internacional.

No caso em exame, a controvérsia consiste em verificar se as disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35 são compatíveis com o artigo 7 do TDT Brasil-Holanda.

O art. 74 é majoritariamente classificado pela doutrina como uma norma CFC *(controlled foreign corporation)*, e como tal se destina a eliminar os efeitos de práticas elisivas adotadas por empresas situadas no Brasil, mediante a utilização de empresas controladas ou coligadas situadas no exterior.

A adoção de normas CFC pode gerar conflito, real ou aparente, com normas assentadas em tratados internacionais. A esse respeito, a OCDE divulgou comentário,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entendendo que as normas que buscam coibir práticas elisivas podem ser aplicadas, a despeito da existência de tratado internacional para evitar a dupla tributação, nos moldes da convenção da própria OCDE.

Naquilo que interessa ao problema aqui tratado, reproduzem-se abaixo os comentários da OCDE:

> *Uma questão sempre levantada quando do exame das relações entre tratados internacionais e regras de tributação de lucros do exterior consiste no fato de* ***a OCDE, nos comentários à sua Convenção Modelo, deixar claro que, salvo disposição específica negociada pelos Estados Contratantes, as regras previstas no tratado não afastariam a aplicação de regras antielusivas no formato CFC****. Veja-se, neste sentido, a seguinte passagem:*
>
> *"O uso de 'base companies' pode ser controlado através do uso de regras a respeito de 'controlled foreign companies'. Um número significativo de países membros e não membros adotaram este tipo de legislação. Embora* ***o design desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países****, uma característica comum dessas regras, que atualmente são reconhecias internacionalmente como um* ***instrumento legítimo de proteção da base tributável doméstica****, é que elas resultam em* ***um Estado Contratante tributar seus residentes sobre renda atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras****. Tem-se argumentado, com base em certa interpretação de regras da Convenção como o parágrafo 1 do artigo 7 e o parágrafo 5 do artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre 'controlled forein companies' conflitaria com esses dispositivos. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10,* ***essa interpretação não está de acordo com o texto de tais dispositivos****. Ela também não prospera quando os mesmos são lidos em seu contexto. Portanto,* ***embora alguns países tenham achado ser útil esclarecer, em suas convenções, que a legislação sobre "controlled fereign companies" não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário****. É reconhecido que a* ***legislação sobre 'controlled foreing companies'*** *estruturada dessa maneira* ***não é contrária às regras da Convenção****. (g.n.) (citado por Sérgio André Rocha no artigo Tributação de Lucros do Exterior, o Supremo Tribunal Federal e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil. Em Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 17º Volume / Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2013.)*

Os comentários da OCDE não vinculam, nem precisam ser adotados de forma obrigatória. Mas seu posicionamento diante do problema é importante, tendo em vista que o TDT Brasil-Holanda adotou o modelo da OCDE. Além disso, o referido tratado não busca apenas evitar a dupla tributação, mas também evitar as práticas tendentes à evasão fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não é por outra razão que o art. 1º do Decreto nº 355/1991, que promulgou o TDT firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, menciona expressamente esse objetivo.

> *Art. 1° **A Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda**, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.*

A interpretação das cláusulas do tratado, que adote o modelo da OCDE, deve levar em contra esses objetivos. Por isso, a própria OCDE afirma que as normas CFC não conflitam com a Convenção, nem são contrárias às suas regras.

Quanto à alegada inaplicabilidade do *"regime de transparência fiscal"*, pela falta de requisitos para a aplicação de normas CFC, é necessário lembrar que, de acordo com os comentários da OCDE, o desenho desse tipo de legislação varia constantemente de país para país. Não há padrão previamente definido no que tange aos pressupostos específicos de aplicação da norma CFC. O que lhe confere esse caráter é a finalidade a que se prende, que é anular ou impedir os efeitos de procedimentos elisivos.

Em suma, o artigo 7 do TDT Brasil-Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, porquanto este dispositivo não frustra o objetivo do referido artigo 7, que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros da mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes. Por outro lado, o art. 74 inibe práticas elisivas, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados segundo o modelo da OCDE.

Tributação de dividendo ficto

A recorrente sustenta que a tributação de dividendo ficto, caracterizada pela exigência de IRPJ e CSLL sobre lucros ainda não distribuídos aos sócios, ou seja, não pagos, nem creditados, estaria a um só tempo violando o artigo 10 do TDT Brasil-Holanda e o próprio conceito do fato gerador do IRPJ (e da CSLL) construído pelo ordenamento jurídico nacional, que consiste na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

A suposta ofensa ao artigo 10 do TDT não existe, pois o destinatário dessa regra é o país onde está situada a empresa que apura os lucros (no caso em exame, a Holanda), e não o país de residência do beneficiário dos dividendos.

Quanto à apreciação do segundo ponto (inobservância do conceito jurídico de renda), trata-se de uma forma de exercer, por vias transversas, o controle de constitucionalidade de lei, o que é vedado pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e pela Súmula Carf nº 2.

A abordagem dessa questão (dividendo ficto) poderia, sem nenhum prejuízo, parar aqui. Porém, avançando um pouco mais no exame da matéria, considerando os contornos do caso concreto, se chegará à conclusão de que efetivamente não se tem aqui dividendo ficto ou presumido, mas dividendo real e efetivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente detinha, ao tempo dos fatos referidos nos autos, o controle da entidade empresarial Yolanda Netherlands B.V. Para ser mais preciso, a recorrente detinha 100% do capital total e do capital votante, conforme indicado na ficha 62 da DIPJ (fl. 1.103).

Isso implica dizer que todos os atos de gestão e todas as decisões gerenciais da empresa residente na Holanda dependiam exclusivamente da vontade da recorrente, inclusive a destinação de lucros apurados ao final de cada período.

Uma vez apurados os lucros por Yolanda Netherlands B.V., a recorrente adquiria de imediato, sobre esses lucros, a total disponibilidade, sem que o exercício desse direito pudesse ser impedido, obstado ou embaraçado por quem quer que fosse.

O E. STF, no julgamento do RE nº 172.058-1/SC, em que se discutia a constitucionalidade do Imposto de Renda na fonte sobre o lucro líquido, ao declarar constitucional a incidência do imposto nos casos de pessoa física titular de empresa individual, adotou entendimento semelhante, como revela a parte da ementa abaixo transcrita:

> *IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL.*
>
> *O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular com a Constituição Federal.* ***Apurado lucro liquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular****, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do principio da despersonalização. (g.n.)*

Na mesma linha, caminhou o voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento da ADI nº 2.588. Desse voto, é oportuno transcrever o seguinte trecho:

> *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° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei n° 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALBIR VEIGA PASCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *o contido no* caput *e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar n° 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal.*

Pelas razões acima, é lícito afirmar que, no caso em exame, não se trata de dividendo ficto, nem presumido. A recorrente adquiriu efetivamente a disponibilidade da renda, em relação ao lucro apurado por Yolanda Netherlands B.V.

Método de equivalência patrimonial

A recorrente questiona a utilização do método de equivalência patrimonial - MEP, afirmando que se trata simplesmente de uma técnica contábil para avaliar investimentos em sociedades controladas e para consolidação de resultados. Ele não poderia ser usado como artifício para transformar lucros auferidos por sociedade estrangeira em lucros auferidos no Brasil, e assim tornar tais lucros passíveis de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A recorrente sustenta que, para fins de tributação, o MEP é neutro, e tal característica foi conservada pelo art. 25 da Lei n° 9.249/1995, que criou a tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior. A lei teria preservado da nova incidência os resultados apurados por equivalência patrimonial, determinando que continuassem a receber o tratamento previsto na legislação vigente.

A discussão acerca da validade do emprego do MEP, nos casos de tributação de dividendos oriundos de lucros de controlada e coligada no exterior é, sem dúvida, importante; porém não o é no caso concreto. Isso porque, a despeito de o §1º do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, determinar que os valores relativos ao resultado positivo de equivalência patrimonial devem ser considerados para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a Fiscalização assim não procedeu.

Basta ler o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 1.106 a 1.130) para constatar que o valor adicionado pela Fiscalização às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL corresponde ao lucro contábil da controlada Yolanda Netherlands B.V., extraído da demonstração de resultado do exercício, fornecida pela própria recorrente.

Estas são as afirmações extraídas do TVF, que não foram contestadas na impugnação, nem no recurso:

> *Com base no exposto, e com vistas a apuração dos tributos incidentes sobre lucros obtidos no exterior, procedeu esta Fiscalização conforme sequência a seguir apresentada:*
>
> *1) Considerou-se, para efeito de cômputo no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil,* ***o lucro líquido contábil da controlada YOLANDA NETHERLANDS B.V. [domiciliada na Holanda], apurado antes dos tributos incidentes sobre a renda****, em conformidade com a* ***Demonstração do Resultado do Exercício apresentada nos país de origem****.*
>
> *2) Conforme mencionado anteriormente (item-2), o lucro obtido pela controlada BRASCUBA CIGARRILHOS SA (RESP_TIF_01 PT 1 - Fl. 105; RESP_TIF_01 PT 2 - Fl. 173), no ano-calendário de 2009, não foi objeto de lançamento, haja vista que o IR e a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CSLL que seriam devidos caso fossem realizadas as adições correspondentes seriam compensados integralmente pelo imposto pago no exterior (RESP_TIF_01 PT 2 - FL 169 a 173), anulando qualquer efeito tributário.

3) Com base nas informações e documentos apresentados em respostas aos termos de intimações (sic), não foi constatado imposto recolhido no exterior a ser compensado no Brasil. (RESP_TIF_02-FI. 2).

A seguir, apresentamos ***tabela na qual consta evidenciado o lucro líquido do ano-calendário 2009****, na moeda local e a respectiva conversão para Reais.*

YOLANDA NETHERLANDS B.V. LUCRO LÍQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS DE ACORDO COM AS "DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS" (RESP TIF 01 PT 1 - Fl. 122 e 13S)		
LUCRO TOTAL AUFERIDO PELA CONTROLADA NO EXTERIOR TAXA DE CÁMBIO (31/12/2009): 1,7412	USD 173.983.000,00	RS 302.939.199,60

Em síntese, a constituição do credito tributário, relativamente ao IRPJ e CSLL devidos e não declarados, tomou por base os ajustes no lucro líquido, ajustes esses necessários à correta apuração do IRPJ e da CSLL.

Dezembro/**2009** (apuração anual – R$)	Valores declarados pelo contribuinte (Linha 07 - Ficha 09A-DIPJ 2010 (a)	Valores Apurados conforme Legislação Aplicável (b)
Lucros disponibilizados no exterior adicionados ao Lucro Líquido	13.528.754,42	302.939.199,94
DIFERENÇA A SER TRIBUTADA |(b) - (a) = 289.410.445,52		

(fls. 1.129 e 1.130)

Como se constata da leitura do TVF, o valor adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não foi determinado mediante equivalência patrimonial, de modo que a discussão sobre a validade do emprego desse método para apurar o valor do dividendo que caberia à recorrente é matéria estranha ao lançamento.

Tratamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No que tange à CSLL, devem ser observadas todas as razões e fundamentos aplicáveis ao IRPJ. Portanto, mesmo que se entenda que as disposições do TDT Brasil-Holanda alcancem também a CSLL, nenhum prejuízo haverá para o lançamento.

Juros de mora sobre multa

Quanto à incidência de juros de mora sobre a multa, trata-se de matéria estranha ao lançamento. Constata-se pelo exame dos autos de infração de fls. 1.132 a 1.138 e de fls. 1.140 a 1.144, em especial pelo exame do quadro *cálculo da multa e dos juros* (fls. 1.137 e 1.144) que tanto multa, quanto juros foram calculados sobre a mesma base, a saber, o valor do tributo devido.

Portanto, o fato contra o qual a recorrente se insurge não está presente no lançamento, da forma como originalmente se apresenta.

A competência da DRJ e do CARF, em se tratando de auto de infração, é delimitada pela acusação fiscal e pelos elementos formais e materiais do lançamento originalmente considerados.

Ninguém ignora que, na fase de cobrança do crédito tributário, a autoridade administrativa pode praticar alguns atos que, aos olhos do contribuinte, pareçam ilegais ou arbitrários. E esses atos estarão, sem dúvida, vinculados ao lançamento. Mas, o estar vinculado ao lançamento não é suficiente para dar à DRF e ao CARF uma competência que nem a lei, nem o regimento quiseram outorgar.

À DRJ e ao CARF, em se tratando de lançamento de tributo, compete apreciar o ato administrativo na sua validade, para, ao final, manter o lançamento ou invalidá-lo no todo em parte. A esses órgãos não cabe conceder tutelas antecipadas ou cautelares, nem proferir decisões determinando que a autoridade local, nos casos de auto de infração, faça ou se abstenha de fazer alguma coisa.

Retificação de saldos de prejuízos fiscais

A recorrente busca um provimento ordenando à autoridade administrativa que se abstenha de praticar qualquer ato tendente a exigir a retificação do saldo de prejuízos fiscais, até que seja prolatada decisão final nos autos do presente lançamento administrativo.

A pretensão da recorrente esbarra nos mesmos óbices apontados em relação ao item anterior. Trata-se de matéria não sujeita à apreciação pelo CARF, por falta de previsão legal e regimental.

Portanto, dessa matéria, assim como da anterior, não se deve conhecer.

Conclusão

Pelo exposto, ressalvada a pretensão de excluir a incidência de juros sobre a multa e de afastar a determinação de retificar prejuízos fiscais, voto no sentido de conhecer do recurso, para no mérito negar-lhe provimento.

(Assinado Digitalmente)

Conselheiro Roberto Silva Junior

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por ROBERTO SILVA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2016 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MILENE DE ARAUJO MACEDO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por MARCOS PAULO LEME BRISOLA CASEIRO
Impresso em 14/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA