



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 12448.731470/2013-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-006.769 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de outubro de 2023
Recorrente YOLANDA PARTICIPACOES S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No mérito, por voto de qualidade,

acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.763/1.810) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão n.º 1301-002.113** (fls. 1.594/1.629), complementado pelo Acórdão n.º **1301-002.661** (fls. 1.700/1.706), este último proferido em sede de embargos de declaração acolhidos sem efeitos infringentes.

Transcrevo abaixo as ementas dos julgados em questão:

Acórdão n.º 1301-002.113:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA. ART. 74 DA MP N.º 2.15835/2001. TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL HOLANDA. COMPATIBILIDADE.

O art. 7º do TDT Brasil Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.15835/2001 pois este dispositivo não frustra o objetivo do referido art. 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 N.º 2.158. NORMA ANTIELISIVA. 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.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, 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.

Acórdão n.º 1301-002.661:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Ao se constatar a existência de omissão, os embargos devem ser acolhidos.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA. ART. 74 DA MP N.º 2.15835/2001.

O art. 74 da MP n.º 2.15835/2001 não tributa dividendo ficto mas sim a efetiva disponibilidade da renda, em relação ao lucro apurado por controlada no exterior e disponibilizado para controladora no Brasil.

TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL HOLANDA. ART. 10. DIVIDENDOS PAGOS. SITUAÇÃO DIVERSA

Diversamente do objeto da autuação é a situação prevista nos parágrafos 1 e 2 do art. 10 do TDT Brasil Holanda, que permite a tributação dos dividendos pagos por ambos os estados contratantes, enquanto o parágrafo 6º do art. 10 do TDT Brasil-Holanda trata apenas da tributação do país da fonte pagadora dos dividendos.

No recurso especial (fls. 1.763/1.810), a contribuinte sustenta que a decisão recorrida diverge de outras decisões do CARF no tocante às seguintes matérias: (i) o artigo 7º, do TDT Brasil-Holanda visa proteger objetivamente os lucros auferidos no exterior; (ii) o artigo 74, da MP n.º 2.158-35/2001 visa tributar os lucros da empresa estrangeira e não dividendos;

(iii) o TDT Brasil-Holanda é também aplicável à CSLL; e, (iv) a impossibilidade de aplicação de juros sobre multa.

Despacho de admissibilidade de fls. 2.001/2.007 não conheceu do recurso por considera-lo intempestivo.

A contribuinte apresentou Agravo (fls. 2.011/2.020), o qual foi *ACOLHIDO PARCIALMENTE para determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para que se prossiga no exame de admissibilidade uma vez afastado o não conhecimento do Recurso Especial por intempestividade.*

Em novo exame de admissibilidade (fls. 2.049/2.062), o recurso especial foi admitido parcialmente, nos seguintes termos:

(...)

1- O ARTIGO 7º DO TDT BRASIL-HOLANDA VISA PROTEGER OBJETIVAMENTE OS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à primeira divergência:

- As decisões cotejadas, proferidas em mesmo contexto fático, divergiram com relação à interpretação da legislação, mais especificamente, com relação ao artigo 7º, dos TDT's e o objeto de sua proteção, se a pessoa jurídica estrangeira, que não está sujeita ao artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, ou o lucro por ela auferido, que está sujeito à incidência do aludido dispositivo e, portanto, com este não pode conviver:

1º Paradigma:

MP 2.158-35, ART. 74. AFASTAMENTO. TRATADO FIRMADO PELO BRASIL E PELA ARGENTINA. PREVALÊNCIA DESTES ÚLTIMO. Os lucros apurados por controlada sediada na Argentina não podem ser objeto de tributação pelo Brasil, em relação a sua controladora aqui sediada, à luz do que reza o art. 7º do Tratado Brasil- Argentina.

(Acórdão n.º **1302-002.348**, de 16 de agosto de 2017, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF).

2º Paradigma

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

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

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

(Acórdão n.º **1402-002.388**, de 14 de fevereiro de 2017, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF).

(...)

Os paradigmas apresentados atendem os requisitos mencionados nas letras "e" a "g" da página 4 deste despacho, e eles também servem para demonstrar a divergência alegada.

Realmente, diferentemente do entendimento manifestado no acórdão recorrido, ao julgarem casos muito semelhantes ao presente, em que se tributou lucros auferidos por empresa controlada situada no exterior, os acórdãos paradigmas concluíram que o Brasil

está impedido de tributar esses lucros, em razão de tratados para evitar a dupla tributação.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à primeira divergência.

2- O ARTIGO 74 DA MP N.º 2.158-35/2001 VISA TRIBUTAR OS LUCROS DA EMPRESA ESTRANGEIRA E NÃO DIVIDENDOS.

(...)

A questão proposta no presente tópico está abarcada no tópico anterior.

A controvérsia sobre a natureza do que está sendo objeto de tributação (se ganhos patrimoniais ou dividendos auferidos pela empresa brasileira, ou o lucro da própria empresa estrangeira, etc.) está totalmente vinculada ao debate de como compatibilizar a norma interna de tributação de lucros no exterior com as normas dos tratados internacionais para se evitar a dupla tributação.

O que se apresenta aqui como uma divergência autônoma configura justamente os fundamentos para o debate em torno da divergência já admitida no tópico anterior.

Os paradigmas, inclusive, são os mesmos.

A admissão da primeira divergência implica, portanto, na admissão dessa segunda divergência.

3- O TDT BRASIL-HOLANDA É TAMBÉM APLICÁVEL À CSLL.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à terceira divergência:

- Divergência quanto à possibilidade de aplicação dos TDT's para CSLL, mesmo na hipótese em que esses tratados não façam referência expressa à referida contribuição;
- No Acórdão n.º **9101-002.598**, discute-se a possibilidade de ampliação dos efeitos dos TDTs Brasil-Espanha e Brasil-Áustria, que não fazem expressa referência à CSLL. Confira-se:

(...)

O paradigma apresentado atende os requisitos mencionados nas letras "e" a "g" da página 4 deste despacho, e ele também serve para demonstrar a divergência alegada.

A autoridade autuante fez várias considerações no sentido de demonstrar que a CSLL não estava abrangida pela Convenção Brasil/Holanda, que evitava a bitributação. Conforme transcrição acima, a CSLL sequer teria sido citada na referida convenção.

Em razão disso, a contribuinte vinha apresentando argumento específico para a CSLL, defendendo que a convenção não só evitava a bitributação do IRPJ, mas também a da contribuição social sobre o lucro líquido, tendo em vista a natureza idêntica de ambos os tributos.

A conclusão principal do acórdão recorrido foi no sentido de que a convenção internacional não afastava a tributação do IRPJ.

E em relação à CSLL, o acórdão recorrido afirmou: “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”.

A questão apresentada neste tópico, específica para a CSLL, é anterior e prejudicial às tratadas nos tópicos anteriores.

É que o entendimento de que a CSLL não está abarcada nos tratados internacionais poderia, por si só, justificar a manutenção do lançamento da referida contribuição.

Diante de um entendimento como esse, não teria nenhum sentido (no contexto da CSLL) o debate de como compatibilizar a norma interna de tributação de lucros no exterior com as normas dos tratados internacionais para se evitar a dupla tributação, eis

que, de antemão, já se teria decidido que essas normas internacionais nem seriam aplicáveis à contribuição.

E aí reside o interesse recursal da contribuinte, uma vez que o acórdão recorrido, embora não tenha endossado com detalhes os argumentos que a Fiscalização apresentou especificamente para a CSLL (transcritos acima), o fez implicitamente, quando, ao tratar da questão, disse que “mesmo que (ainda que) se entenda que as disposições do TDT Brasil-Holanda alcancem também a CSLL, nenhum prejuízo haverá para o lançamento”.

O acórdão recorrido manteve o lançamento sem afastar os mencionados fundamentos apresentados pela Fiscalização, endossando o argumento de que a CSLL não estaria abrangida pelo tratado internacional, porque seu texto não fazia nenhuma referência à contribuição.

O paradigma, por sua vez, entende que “os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos retroativos da Lei n. 13.202, de 8.12.2015, expressamente interpretativa”.

Desse modo, proponho que também seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à terceira divergência.

4- A IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE MULTA.

Estes são os argumentos que a contribuinte apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à quarta divergência:

(...)

Posteriormente à data em que foi proferida a decisão recorrida, o CARF aprovou súmula a respeito da questão sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Os dispositivos acima referidos abrangem perfeitamente o caso aqui examinado.

Desse modo, tratando-se de matéria já sumulada pelo CARF, deve ser NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à quarta divergência.

(...)

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.074/2.102). Não questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial deve ser tido como tempestivo na linha do que expôs o despacho de agravo, bem como atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, conheço do presente recurso nos termos do despacho de fls. 2.049/2.062.

Mérito

Da prevalência dos Tratados Internacionais frente a legislação interna (impossibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 nesse caso concreto)

A controvérsia envolve a interpretação sistemática da tributação sobre lucros auferidos por empresas controladas domiciliadas no exterior (no caso, Holanda), prevista no artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, com a norma de “bloqueio” prescrita no artigo 7 do acordo celebrado pelo Brasil com os Países Baixos para evitar a dupla-tributação da renda, aprovado pelo Decreto n.º 355/1991.

Pois bem.

Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros no exterior, o presente Julgador, em coautoria com o I. Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, assim se manifestou:¹

Em primeiro lugar, sempre é importante registrar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como “*controlled foreign companies*” (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais (“*worldwide income taxation*”), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.²

Com relação à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/2014, Heleno Torres assinalava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) verificação se a sociedade controlada é cotada em bolsa de valores; (iii) verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv) verificação da data contábil e prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do “de minimis”, pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição.³

Por sua vez, no tocante ao regime instaurado a partir da Lei n.º 12.973/14, Matheus Piconez pontua que tais regras não seguem as definições e objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras.⁴

Desse modo, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em

¹ "Dos lucros contábeis registrados por controladas localizadas no exterior e os limites jurídicos para a glosa de despesas neles registradas". In. Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: volume 3. Número 5. Jan/Jun 2021

² BIANCO, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.

³ TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional, São Paulo: RT, 2001, pp. 125-128.

⁴ PICONEZ, Matheus. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

Feitas as ponderações iniciais sobre o que deveria ser uma norma CFC, passamos à evolução histórica das normas brasileiras que regem o tema.

Conforme mencionado anteriormente, a tributação das pessoas jurídicas brasileiras em bases universais começou com o advento da Lei n. 9.249/1995, que prescreveu, em seu artigo 25, que:

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

(...)

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

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

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

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

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

A redação dos referidos dispositivos legais não passou ileso a críticas, sendo que foram levantados dois pontos polêmicos: o primeiro em relação ao aspecto temporal, isto é, quando efetivamente o lucro do exterior deve ser tributado: se por ocasião da distribuição ou se automático (por ocasião do fechamento do balanço); e o segundo ponto em relação ao aspecto quantitativo, ou seja, qual a efetiva base de cálculo: se é o lucro líquido “puro” (*lucro contábil* ou *lucro societário*) ou se é o lucro líquido ajustado pelas normas tributáveis brasileiras (“lucro fiscal”).

(...) até o advento do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, tributava-se o lucro efetivamente distribuído, na linha do que dispunham a Instrução Normativa n. 38/1996 e, em seguida, a Lei n. 9.532/1997.

Todavia, após a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o momento de tributação passou a ser automático quando do encerramento de cada ano-calendário, o que acabou, a *passos tortos*, se repetindo sob a égide da lei atual (Lei 12.973/2014).

Mais precisamente, dispunha o artigo 74 da MP 2.158-35/2001, vigente à época dos fatos geradores, que:

Artigo 74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. - Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A constitucionalidade desse dispositivo, notadamente a “distribuição automática” dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI n.º 2588), ação esta que, conforme resumido no voto do Acórdão n.º 1402-004.360, da lavra da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, foi julgada pelo STF:

(...) com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001:

- a) se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e
- b) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Dessa forma, o resultado da decisão seria o seguinte:

| Investida | Localização | Art. 74 da MP 2.158-35 | Eficácia erga omnes e efeito vinculante |
|------------|--------------------------------|--|---|
| Coligadas | País SEM tributação favorecida | Inconstitucional | Sim |
| | País COM tributação favorecida | Constitucional (Não alcançada a maioria) | Não |
| Controlada | País SEM tributação favorecida | Constitucional (Não alcançada a maioria) | Não |
| | País COM tributação favorecida | Constitucional | Sim |

Ao analisar a ementa da decisão proferida na ADIN 2588 verifica-se que, embora tenha suscitado a inconstitucionalidade na hipótese de tributação das controladas em países de tributação normal não foi obtida decisão definitiva quanto à esse ponto. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATADO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 22 (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que O dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de.Equivalência Patrimonial-MEp, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei) 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. 00., da MP 2.158-35/2001-de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.(grifamos)

Todavia, ao analisar a parte dispositiva da decisão, verifica-se que ela se restringe aos pontos mencionados anteriormente:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

De fato, a decisão proferida na ADIN 2588 não atingiu a tributação de empresas controladas e domiciliadas em países com *tributação normal*, isto é, países não considerados como *paraísos fiscais*. De igual modo não foi objeto deste julgado vinculante a análise sobre a aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 em relação aos lucros auferidos por investidas sediadas em países que possuam com o Brasil Acordos ou Convenções para fins de evitar a dupla tributação da renda, como é o caso da Holanda.

Nessa situação, ou seja, sobre lucros de controladas domiciliadas na Holanda - país este que não é considerado *paraíso fiscal* -, entendo que não é cabível a cobrança de imposto de renda brasileiro no modo *piloto automático*, como prevê o referido artigo 74 e na linha do que pretende o Auto de Infração ora analisado, justamente em face da prevalência do artigo 7 da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, veiculada no ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 355/91, *in verbis*:

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 alí 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.

2 - Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente alí situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.

3 - Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

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

5 - Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros Artigos desta Convenção, o disposto em tais Artigos é prejudicado pelo que dispõe este Artigo

Já o artigo 10 da mesma Convenção prevê o que segue:

ARTIGO 10

Dividendos

1 - Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais de originaram os dividendos pagos.

3 - O termo "dividendos", empregado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.

4 - Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente alí situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso aplica-se o disposto no Artigo 7.

5 - Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado. Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

6 - Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos, ainda que os dividendos pagos ou

os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7 - As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.

Interpretando ambos os dispositivos, Heleno Taveira Torres leciona que:

Na combinação dos dispositivos constantes dos art. 7º e 10 da CDT, exsurge o impedimento à tributação dos lucros e dividendos antes de sua efetiva distribuição, sob condição de disponibilidade então qualificada como “dividendo pago”, como medida eventual de eliminar eventual dupla tributação ou tratamento discriminatório que são os fins primordiais desses tratados (Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior e seus Desafios Concretos. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Pag. 435).

Como se vê, da conjugação dos dispositivos acima (artigos 7 e 10), os lucros provenientes de controlada na Holanda, sem que aqui possua um estabelecimento permanente – como é a situação presente – apenas podem ser tributados, no Brasil, no momento em que houver pagamento de dividendos à controladora brasileira.

Não se pode perder de vista, nesse ponto, que o sistema jurídico brasileiro conferiu um caráter de especialidade aos Tratados Internacionais, os quais devem prevalecer, com fundamento no artigo 98 do CTN⁵, perante a legislação interna.

Como bem observou a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, em voto vencido proferido no referido Acórdão nº 1402-004.360:

Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria o artigo 98 do CTN determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.

Sendo assim, as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei 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.

Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709- RJ:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A

⁵ Artigo 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

(...)

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

4. *O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.*

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

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

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

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

9. *O art. 7o, § 1o. da INSRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.*

10. *Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited,*

domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Da mesma forma, entendo inaplicável a tributação dos lucros da controlada Argentina com fundamento no artigo 10 do Tratado. Isso porque, como se verifica pela leitura do artigo acima transcrito, o seu alcance está restrito aos dividendos **pagos**. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão n.º 9101-002.332:

(...)

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, do Decreto 78.976/82 – Tratado Brasil e Argentina serve como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP n.º 2.15835/ 01, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Argentina, objeto deste processo administrativo.

Nenhum reparo cabe a esse racional.

Tal como positivado, o artigo 74 da MP n.º 2158-35/01 conflita diretamente com o disposto não só do artigo 7, mas também do artigo 10 do referido Tratado, afinal todas essas regras notoriamente direcionam-se ao *lucro* apurado em face de investimentos no exterior.

Ora, é evidente que, enquanto a lei interna busca atingir o resultado do exterior de uma forma ampla e indistinta, os tratados internacionais limitam esse alcance geral, *bloqueando* a tributação desse mesmo resultado nas situações acordadas no contexto das relações internacionais, como é o caso do lucro de investidas holandesas.

Admitir a *generalidade* da escolha do Legislador para tributar lucros do exterior no modo *piloto automático*, ainda que na forma de adição fiscal ao lucro brasileiro, causaria uma indevida *colisão* com as regras já negociadas pelo próprio Estado no combate a uma dupla tributação da renda, as quais, conforme exposto, devem se *sobrepôr*.

Nesse sentido lecionam Alberto Xavier, José Henrique Longo e Sérgio André Rocha, respectivamente:

Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição à base de cálculo do imposto (lucro líquido da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado) dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária exclusiva.⁶

Se o Brasil é signatário da Convenção de Viena que prescreve a interpretação dos Tratados tendo em conta a boa-fé das partes (artigo 31), não é razoável (artigo 32) que se permita o uso de ficção em legislação de origem interna para fraudar o artigo 7º do Tratado que impede a incidência do IRPJ e da CSL sobre o lucro de controlada ou subsidiária na Espanha.⁷

... o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados". Dessa forma,

⁶ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 2010. P. 380.

⁷ LONGO, José Henrique. O Lucro de Subsidiária no Exterior e o Tratado Internacional. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. 2007. P. 309.

haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.⁸

Digna de nota, também, é a seguinte passagem do voto de relatoria do ex Conselheiro Marcos Shigueo Takata no Acórdão n.º **1103-001.122**:

Como o *pressuposto* é a *constitucionalidade* do art. 74 da MP 2.158/01, só posso concluir que o regime de *transparência fiscal* adotado *não tem como materialidade* os *dividendos*, pois, como se viu, não há como se tributarem *dividendos fictos* ou dividendos distribuídos fictamente. *Adiante esclareço a materialidade do art. 74 da MP 2.158/014.*

A técnica de tributação *não pode ser manejada* ou manipulada para alcançar *materialidade* ou seu *aspecto temporal* por *ficção legal*, nos termos deduzidos alhures.

(...)

Pelo art. 74 da MP 2.158/01 *não se tributam dividendos fictos* ou *dividendos fictamente distribuídos*.

O *art. 10 dos tratados em discussão*, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes, *não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada domiciliadas num dos Estados contratantes*: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos *efetivamente distribuídos*.

Prossigo.

Como acentuei alhures, o regime de CFC (Controlled Foreign Corporations) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva. É um *regime de transparência fiscal distinto* do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de *considerar* os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como auferidos *diretamente* pela controladora ou coligada-participante no Brasil.

Logo, o *regime de CFC do Brasil*, aperfeiçoado pelo *art. 74 da MP 2.158/01*, é o da *tributação dos lucros auferidos* no exterior *pela* pessoa jurídica no País, *por meio* ou *por intermédio* de suas *controladas* ou *coligadas no exterior*.

Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre *os lucros da investida no exterior* que são *considerados como auferidos diretamente* pela *investidora no Brasil*.

(...)

A propósito, em sessão de 12 de novembro, esta C. 1ª Turma da CSRF, em julgamento do qual participei (Acórdão n.º **9101-005.809**), afastou a tributação em caso semelhante, de acordo com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004, 2005

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA FORA DE PARAÍSO FISCAL OU PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS NA APURAÇÃO DA INVESTIDORA BRASILEIRA. JULGAMENTO STF. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EFICAZ.

No julgamento da ADI n.º 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158/01 aos lucros auferidos por

⁸ ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética. 2012. P. 408.

empresa controlada no exterior, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a deliberação e concordância necessárias sobre essa hipótese específica, dentro da matéria apreciada, para promover o controle de constitucionalidade concentrado pretendido pela Ação proposta, capaz de produzir efeitos erga omnes.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ONERAÇÃO DOS LUCROS PRÓPRIOS DA ENTIDADE ESTRANGEIRA. APLICAÇÃO DO ART. 7º. BLOQUEIO DAS NORMAS DOMESTICAS.

O art. 74 da MP n.º 2.158/01 tem efeito de verdadeira norma CFC (Controlled Foreign Corporation rule) por considerar totalmente transparentes as empresas controladas e coligadas no exterior, mas não possui a justificativa e a finalidade típicas, antiabusivas, o que permitiria a sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas entre os Estados com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei n.º 9.249/95, em comunhão com a disposição do posterior art. 74 da MP n.º 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo uma norma de bloqueio que impede a incidência regular da legislação doméstica que promove tal oneração fiscal, prevalecendo, assim, o disposto no pacto internacional, como o previsto no comando do art. 98 do Código Tributário Nacional, reiteradamente confirmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Do voto condutor desse precedente, do I. ex Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que foi por mim acompanhado, extrai-se que:

É certo, então, que a Convenção firmada com a Argentina deve ser observada.

(...)

No entender desse Conselheiro, que se alinha às citações acima colacionadas, é evidente e inquestionável estarmos diante da tributação do lucro auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido é a lição do ex-conselheiro e Professor Luís Flávio Neto⁹ (Relator do tão emblemático v. Acórdão n.º 9101-002.332, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF e publicado em 14/07/2016, em que restou vencido por voto de qualidade, em robusto, profundo e histórico embate acadêmico com, o também ex-conselheiro e Professor, Marcos Aurélio Pereira Valadão) que objetivamente comenta e conclui sobre a regra da tributação dos lucros das empresas, dentro das disposições padrão da CM-OCDE, como é no caso da Convenção firmada com a Argentina:

No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CM-OCDE, consta a regra de que os lucros de empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferem. É o que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos “lucros das empresas”, prevista no tratado Brasil-Países Baixos, em seu art. 7º.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos possam ser tributados pelo Estado da fonte, à alíquota máxima de 15%, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.

⁹ A Tributação Brasileira dos Lucros de Empresas Controladas em Países com Acordo de Bitributação. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; COSTA, Alcides Jorge. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo : Quartier Latin, 2016. pp. 237 e 250.

É o que se dá no art. 10º da Convenção Brasil-Países Baixos o qual estabelece que os dividendos pagos por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, pelos Países Baixos, à alíquota máxima de 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.

(...)

É possível compreender que, caso o Brasil e os Países Baixos houvessem consentido em permitir que as suas respectivas legislações domésticas CFCs incidissem à revelia do art. 7º do acordo de bitributação celebrado, teriam formalizado um protocolo ou outro instrumento hábil neste sentido.

(...)

Por meio das evidências colhidas dos contextos intrínseco e extrínseco (primário e secundário) do acordo Brasil-Países Baixos, adotado como exemplo para a análise do tema proposto, foi possível aferir que o art. 10 daquele tratado não se presta à tutela de tutela de “dividendos” fictos, mas apenas de “dividendos pagos”, exigindo-se, para tanto, efetiva transferência de titularidade dos recursos ou diretos da sociedade ao acionista.

(...)

Nesse cenário, todas as evidências analisadas corroboram com a conclusão de que a categoria de rendimentos onerada pela tributação brasileira dos lucros de controladas no exterior deve ser sob o escopo do art. 7 do acordo BrasilPaíses Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordo de bitributação celebrados.

Como consequência, na presença do acordo Brasil-Países Baixos e potencialmente de outros tratados, a legislação brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior deixa de ter eficácia, pois o país de residência destas terá competência exclusiva para tributar os lucros de suas residentes (art. 7º). Nosso país, por sua vez, solenemente acordou exercer a sua competência tributária quando dividendos forem pagos à controladora brasileira. Pacta sunt servanda. (destacamos)

Não se sustenta a afirmação que prevaleceu no v. Acórdão, ora recorrido, como singular fundamento para justificar a suposta inexistência conflito ou antinomia com os Tratados internacionais, de que não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal.

(...)

E, primordialmente, tais resultados positivos (lucros proporcionais) foram auferidos pelas próprias e individuais operações da entidade estrangeira, domiciliada na Argentina, apurados dentro de sua jurisdição fiscal e regras contábeis.

Ainda que se entenda, na verdade, estar se tributando lucro da empresa residente no Brasil – conforme vem sido defendido pela Fazenda Nacional -, os fundamentos por trás de tal entendimento acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda, contornem dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários inflados e indevidos a simples método contábil, pontualmente jurisdicizado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

Por sua vez, ainda que seja matéria atualmente incontroversa, é prudente frisar a relação de prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a natureza de norma de bloqueio em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Destaque-se que a inserção do art. 98 no CTN confirma a intenção de se assegurar a lealdade doméstica às avenças internacionais, protegendo-as dos câmbios políticos internos, atribuindo rigidez total às suas disposições e segurança jurídica aos contribuintes alcançados pelos Acordos e Convenções.

Assim, uma vez claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP nº 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Argentina, efetiva-se o mencionado bloqueio normativo, mostrando-se im procedente o lançamento em relação aos lucros percebidos (...)

Esse mesmo entendimento também prevaleceu no Acórdão nº **9101-006.097**, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

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

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Transcrevo a seguir parte do respectivo voto condutor, da Conselheira Livia De Carli Germano:

(...)

Dessa forma, não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior, mas sim estabeleceria a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio vale, no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 -- vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão -- foi literal ao dispor que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil", ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/2002 (art. 7o, §1o). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015, dentre outros).

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela lei brasileira de tributação universal, antes da Lei 12.973/2014, consistia nos lucros das coligadas e controladas no exterior.

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7º de tais acordos.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel¹⁰ - em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

(...)

O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que **seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas)**.¹¹

Neste sentido, *“é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.”*¹²

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque “O acórdão [do STJ] revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal.”

(...)

Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da atuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista os acordos de bitributação firmados entre Brasil e, respectivamente, Luxemburgo e Espanha.

Nesse sentido, oriento meu voto para, com fundamento nos artigos 7 e 10 da Convenção Brasil-Países Baixos, afastar a tributação sobre os lucros auferidos no exterior.

Da aplicação das regras previstas em Tratados Internacionais para fins de CSLL

¹⁰ VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.

¹² GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.

Trata-se de matéria impactada diretamente pela Súmula CARF nº 140, a qual dispõe que *aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.*

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao recurso especial da Contribuinte, acolhendo o arguido na 1ª matéria com seguimento, no sentido de que *o artigo 7º do TDT Brasil-Holanda visa proteger objetivamente os lucros auferidos no exterior*, bem como que, nos termos da 2ª matéria com seguimento, *o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 visa tributar os lucros da empresa estrangeira e não os dividendos*, do que resultaria o cancelamento integral da exigência, inclusive porque, em linha com a 3ª matéria com seguimento, *o TDT Brasil-Holanda é também aplicável à CSLL.*

A maioria qualificada do Colegiado, porém, compreendeu que o art. 7º do Tratado Brasil-Holanda não impede a tributação dos lucros da controladora brasileira nos quais foram refletidos, por equivalência patrimonial, os lucros da investida situada nos Países Baixos, confirmando que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tributa lucros, sim, mas da investidora brasileira, restando prejudicada, portanto, a discussão quanto à aplicabilidade, à CSLL, do Tratado Brasil-Holanda.

Neste sentido, inclusive, foi a decisão proferida por este Colegiado¹³, em face da Contribuinte, para os anos-calendário 2004 a 2006, orientada pelo voto do ex-Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-003.924, e aqui adotado como razões de decidir:

O recurso especial protesta sobre o entendimento do acórdão recorrido, que foi no sentido de que o art. 74 da MP 2.158/2001 teria como objetivo a tributação de dividendos fictos das investidas no exterior, e não de lucros, o que ensejaria o enquadramento no art. 10 do Tratado Brasil Holanda, em vez do art. 7º, caso fosse considerada a materialidade "lucros". Nesse contexto, são apresentadas as duas matérias: primeiro, contesta entendimento de que o art. 74 da MP 2.158/2001 teria tratado de dividendos fictos, quando, na realidade, tratou de lucros. Assim, por consequência, não caberia aplicação do art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Ainda, tendo

¹³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram no mérito os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano, Caio Cesar Nader Quintella e Letícia Domingues Costa Braga.

o dispositivo pretendido fazer incidir o IRPJ e a CSLL sobre os lucros da empresa estrangeira, independente dos valores representarem um acréscimo patrimonial para a investidora brasileira, conclui-se que o art. 74 da MP 2.158/2001 disporia sobre a tributação de resultados que jamais poderiam ingressar no patrimônio da empresa brasileira¹⁴. Segundo, por consequência, tendo o dispositivo legal tratado de "lucros", caberia a tributação dos lucros da controlada sediada na Holanda¹⁵.

O assunto já foi tratado em outras oportunidades pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como, por exemplo, no julgamento dos casos "EAGLE" (Acórdão n.º 9101-002.589), "GERDAU" (Acórdão n.º 9101-002.590), "MARSELHA", dentre outros.

Primeiro, há que se apreciar a materialidade tutelada pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, a seguir transcrito:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade *dividendos*, que estaria expressamente autorizada pelo art. 10 da Convenção firmada entre Brasil e Holanda.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

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

MARTINS¹⁶, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos

¹⁴ Excertos do recurso especial:

59. Não obstante, a Recorrente passará a demonstrar que o artigo 10 do TDT BrasilHolanda não tem aplicabilidade ao presente caso, pois este versa sobre a hipótese de dividendos pagos, que em nada se assemelha com a ficção legal criada pelo art. 74, da MP 2.158/2001.

(...)

75. A regra do artigo 74, da MP n.º 2.158-35/01, não tratou de apenas alterar o critério temporal da tributação dos resultados auferidos pela empresa brasileira no exterior, mas pretendeu fazer incidir o IRPJ e a CSLL sobre os lucros da empresa estrangeira, independentemente de tais valores representarem acréscimo patrimonial para a investidora brasileira²⁰, por jamais deixarem de integrar o patrimônio da empresa estrangeira.

¹⁵ Excertos do recurso especial sobre a matéria:

89. A simples leitura do artigo 74, da MP n.º 2.158-35/2001, deixa evidente o objeto da incidência da norma, ou seja, os lucros auferidos pela sociedade estrangeira (no caso os lucros da Netherlands); os mesmos lucros são objeto de preservação de competência tributária exclusiva à Holanda, como dispõe o artigo 7º, do TDT Brasil-Holanda, também citado abaixo em paralelo:

(...)

91. Aliás, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.325.709/RJ, o A. STJ deixou muito evidente a prevalência da competência exclusiva do país de domicílio da controlada para tributar o lucro da entidade. A esse respeito a Recorrente transcreve trecho do voto, que traz considerações a esse respeito:

(...)

Por todo o exposto, conclui-se pela necessária aplicação do artigo 7º do TDT Brasil-Holanda ao caso concreto, de forma que os lucros auferidos pela Netherlands não podem ser tributados pelo Brasil, sob pena de violação das disposições desse Tratado.

¹⁶ MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 4337.

nos arts. 203 e 202 da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

| Ordem | Descrição | Artigo Lei das S/A |
|-------|---|--------------------|
| 1º | Prejuízos Acumulados | 189 |
| 2º | Reserva Legal | 193 |
| 3º | Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos | 203 |
| 4º | Reserva Contingências | 195 |
| 5º | Reserva Especial Div. Não Distribuídos | 202 (§§ 4º e 5º) |
| 6º | Reserva Lucros a Realizar | 197/202, inc. II |
| 7º | Dividendo Obrigatório | 202 |
| 8º | Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária | 194, 196 e 198 |

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Nesse sentido, não há que se falar em incidência do art. 10 do Tratado Brasil-Holanda.

Contudo, não há que se concordar com o recurso especial, quando se deduz que, como a materialidade seria "lucros", não se poderia haver tributação dos resultados, por não estarem incorporados ao patrimônio do investidor brasileiro, e que caberia a incidência do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda. Tampouco há que se amparar entendimento sobre a suposta impossibilidade de utilização do MEP para fins de se apurar a base de cálculo tributável.

Isso porque não há colisão entre as materialidades tratadas pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e pelo Tratado Brasil-Holanda.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.**

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

Portanto, **os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro** na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior.

Nesse contexto, não há que se falar aplicação do Tratado Brasil-Holanda no caso concreto, nem do art. 10, tampouco do art. 7º. O Tratado Brasil-Holanda vem proteger os investidores que **não são brasileiros** da incidência do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, assim como os investidores que não são holandeses da legislação tributária que produzida na Holanda. Ou seja, a legislação brasileira não tem repercussão nos lucros auferidos pelos investidores estrangeiros.

E, considerando que a materialidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 não colide com o Tratado Brasil-Holanda, não cabe discussão sobre enquadramento dos arts. 7º ou 10 do tratado internacional, ou sobre prevalência de tratados sobre legislação interna, tampouco sobre suposta aplicação de regime de transparência fiscal internacional decorrente da existência de cláusulas abusivas, conforme aduzido pela Contribuinte. Precisamente porque os lucros tributáveis pela legislação brasileira não se comunicam com os lucros tutelados pelo tratado internacional.

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

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um

Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

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

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

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

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

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

Portanto, **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Tributa-se, dos **lucros auferidos pela investida estrangeira, apenas aqueles que dizem respeito ao investidor brasileiro**, na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

Enfim, tendo em vista que o **Tratado Brasil-Holanda não se aplica ao caso em análise, sendo tributáveis apenas os lucros auferidos pelo investidor brasileiro, resta consumada a incidência sobre o IRPJ quanto para CSLL**. Observa-se que eventual discussão sobre CSLL se aplicaria apenas se prevalecesse entendimento de que os lucros da legislação brasileira entrassem em colisão com o tratado internacional, o que implicaria em dizer que o tratado, em tese, também seria aplicável para a tributação sobre a contribuição de seguridade social (conforme art. 11 da Lei nº 13.202/2015). Contudo, não é o caso tratado nos presentes autos.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte; e no mérito, **negar-lhe provimento**. (*destaques do original*)

Destaque-se, também, o entendimento de que a norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 se enquadra no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*), consoante tem decidido este Colegiado, como é exemplo o Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. De seus termos são extraídos os fundamentos para reafirmar a compatibilidade da norma legal em referência com os Artigos 7 e 10 do acordo internacional, em análise feita tendo em conta os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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

...

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

*14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):*

*“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas **por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído**”.* [grifo nosso]

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

*Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral **poderá**, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.*

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º [...]

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital

residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014, redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo

*1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.*¹⁷ (Negritou-se).

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

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

¹⁷ The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of member and nonmember countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 69-70 (disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.

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

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (fls. e-2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

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

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

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

...

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

...

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

...

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

...

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, § 5º, abaixo transcrito:

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.

...

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas “(“lucros” –*profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado. Assim, se tiver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou tiver um subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados **também** pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente à atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

*10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. **Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa. O imposto deste modo aplicado por um***

Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º).¹⁸ (Negritou-se).

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.¹⁹ É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law*. E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).²⁰ Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

¹⁸ No original em inglês: 13. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises [that are residents] of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10). UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 144 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio (OCDE). Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, fl. 179-180.

¹⁹ O relatório da OCDE sobre o tema, publicado após os estudos da Organização, data de 1987 (OECD. Double Taxation Convention and the Use of Base Companies. Paris: OECD, 1987.)

²⁰ Conforme Klaus Vogel: "(C) Relation between Art. 9 (1) and the distributive rules: Both Art. 7 and Art. 9 indicate that business profits should be taxed in the State in which the originate economically. According to Art. 7, this may be the enterprise's State of residence or the State of the permanent establishment. According to Art. 9, it should be the State of residence of the enterprise the profits of which were reduced. Art. 7, read in conjunction with Art. 23 serves the purpose of avoiding double taxation of one and the same taxpayer by the State of residence and by the

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for o caso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cujas relações se inserem no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda – veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucro auferido por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

8. O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).²¹

State of source. Art. 9 differs from Art. 7 and the other MC distributive rules in that it deals with the relationship of Two States of residence and the taxation of legally independent taxpayers, each of them by his State of residence. In essence, however, there is a close connection with the typical distributive rules inasmuch as Art. 9 concerns the question of whether an element of profits which has been (or possibly will be) subjected to tax in the foreign contracting State may nevertheless be attributed to, and taxed in the hands of, a domestic enterprise. Consequently, Art.9 is designed to avoid economic double taxation[...].”(Negritos no original). VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation. 3 ed. Londres: Kluwer, 1991, p. 518.

²¹ É o que claramente se denota do Manual da ONU sobre a Administração de Tratados de Dupla Tributação para Países em Desenvolvimento, conforme abaixo: Business profits derived by nonresidents in the source country are potentially taxable under several provisions of a tax treaty, depending on the type of business activity. For example, profits from immovable property are taxable under Article 6; profits from international shipping and transportation

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos— que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's length* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência).²² Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As

are taxable under Article 8; profits from holding investments or licensing or leasing property are taxable under Articles 10, 11 and 12; and profits from services may be taxable under Article 14 (United Nations Model Convention, independent personal services) and Article 17 (artists and sportspersons). These other provisions prevail over Article 7, subject to the throwback rules in Article 10 (4), Article 11 (4) and Article 12 (4) of the United Nations Model Convention and Article 12 (3) of the OECD Model Convention. Each provision contains its own threshold for source country taxation. For example, in the case of Ms. X carrying on business as an independent contractor, her profits would be taxable under Article 14 of the United Nations Model Convention, whereas the income earned by Xco would be taxable under Article 7. The MNE [Empresa Multinacional] that carries on business in the source country through a PE [estabelecimento permanente] would be taxable under Article 7, but under Article 10 if it carries on business in the source country through a local subsidiary when the subsidiary distributes the profits in the form of dividends. (Negritos, itálicos e acréscimos nossos) Ver em LI, Jinyan. Taxation of nonresidents on business profits. In: TREPILKOV, Alexander; TONINO, Harry; HAIKA, Dominika (Edits). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: UN, 2013, p. 205. Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.

²² Conforme se pode ler em SOLUND, Stig ; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira . The Commentary on Article 9 The Changes and Their Significance (Transfer Pricing) and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. Bulletin for International Taxation, v. 66, p. 608-612, 2012.

regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.²³

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional²⁴ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país.

Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.²⁵

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net,²⁶ decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

*El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. **En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados. Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente***

²³ OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio (OCDE). CEF/DGI/MFPortugal. Versão Condensada. Coimbra: Almedina, 2005, p. 173.

²⁴ Ver e.g., LANG, Michael. "CFC Regulations and Double Taxation Treaties". Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 51-58 (2003).

²⁵ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

²⁶ Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Ver também <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

*en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional.*²⁷ (Negritos e itálicos nossos).

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyi ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 265505), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *GyoHi*), tratando da aplicação da Convenção Japão-Singapura, dentre outros, **todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.**

Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

*39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos.*²⁸ *É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os*

²⁷ Disponível em <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

²⁸ Nota nossa ao comentário: está a referir-se às normas CFC.

contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais. ²⁹ (Negritou-se).

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes.³⁰ O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu. (*destaques do original*)

Por tais razões, valem aqui as conclusões assim expostas no referido julgado:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já

²⁹ 39. Where dividends are actually distributed by the base company, the provisions of a bilateral convention regarding dividends have to be applied in the normal way because there is dividend income within the meaning of the convention. Thus, the country of the base company may subject the dividend to a withholding tax. The country of residence of the shareholder will apply the normal methods for the elimination of double taxation (i.e. tax credit or tax exemption is granted). This implies that the withholding tax on the dividend should be credited in the shareholder's country of residence, even if the distributed profit (the dividend) has been taxed years before under controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect. However, the obligation to give credit in that case remains doubtful. Generally the dividend as such is exempted from tax (as it was already taxed under the relevant legislation or rules) and one might argue that there is no basis for a tax credit. On the other hand, the purpose of the treaty would be frustrated if the crediting of taxes could be avoided by simply anticipating the dividend taxation under counteracting legislation. The general principle set out above would suggest that the credit should be granted, though the details may depend on the technicalities of the relevant legislation or rules) and the system for crediting foreign taxes against domestic tax, as well as on the particularities of the case (e.g. time lapsed since the taxation of the “deemed dividend”). However, taxpayers who have recourse to artificial arrangements are taking risks against which they cannot fully be safeguarded by tax authorities. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 189 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio. Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 242-243. (Negritou-se).

³⁰ AUST, Anthony. Modern Treaty Law and Practice. London: CUP, 2004, p. 202.

expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Pertinente, ainda, consignar as razões expostas no mesmo voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.332, para afirmar a validade desta interpretação quando confrontada com os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.325.709:

Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.

Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.

A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.

1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expandido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendo há bastante tempo.³¹

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010)

(esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

³¹ Conforme se pode verificar em VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 286-295.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerado que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expendidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de “qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação”, como segue (fls. 54-55 do ref. Acórdão):

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber: “[Transcrição do art. 26]”

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum.

O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa. *(destaques do original)*

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de conhecer do recurso especial na primeira matéria com seguimento, por rejeitar o paradigma nº 1402-002.388.

Antes de demonstrar os fundamentos para tanto, porém, cabe aqui compartilhar as razões expressas, em sede de agravo, para afirmar a tempestividade do recurso especial da Contribuinte. Isto porque, no exame de admissibilidade, foi declarada a intempestividade do recurso especial apresentado em 21/05/2018, dada a ciência em 27/03/2018, por decurso de prazo de comunicado disponibilizado em sua caixa postal eletrônica em 12/03/2018 acerca do despacho que rejeitou os embargos de declaração opostos contra o acórdão recorrido.

Houve diligência prévia ao exame de admissibilidade, em face das seguintes constatações a partir da arquição de tempestividade deduzida pela Contribuinte:

Consta no processo que o contribuinte foi cientificado do acórdão de embargos através em seu Domicílio Tributário Eletrônico-DTE, após o decurso de prazo da disponibilização dos arquivos em sua Caixa Postal, conforme Termo de Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo constante da fl.1723.

De acordo com este Termo, os documentos foram disponibilizados na Caixa Postal do contribuinte no dia 12/03/2018 às 13h09m, e a ciência por decurso de prazo se consumou em **27/03/2018**.

Todavia, em 15/05/2018, o contribuinte apresentou petição (fls. 1739-1741), onde declara que em 04/05/2018 acessou os autos do processo e se surpreendeu com o Intimação e o Termo de Ciência constantes de fls. 1722-1723, que informavam a intimação tácita.

O contribuinte afirma que este Termo de Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo não atesta a verdade, posto que não houve envio de qualquer mensagem ao sujeito passivo no dia 12/03/2018. Para provar o alegado, a Recorrente apresenta uma tela de sua Caixa Postal onde constam mensagens anteriores e posteriores ao dia 12/03/2018, mas nenhuma nesse dia. Vide tela anexada pelo contribuinte (fl.1739):

Caixa Postal
[Cadastrar e-mails e celulares para recebimento de alertas](#)

| Excluir | Linha: 100 | Não Lidas: 0 | | Assunto da Mensagem | Enviada em | Entregue em |
|--------------------------|------------|--------------|---------------------------|---|------------|-------------|
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [DCTF] Retificadora Recepcionada | 03/05/2018 | 31/10/2018 |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [DCTF] Retificadora Recepcionada | 03/05/2018 | 31/10/2018 |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [DCTF] Original Recepcionada | 20/04/2018 | 18/10/2018 |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 12448.729335/2017-90 | 27/03/2018 | - |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [e-Processo] Protocolo: 579545974874. Processo: 12448.729335/2017-90 - Resultado da Análise da Solicitação de Juntada de Documentos | 27/03/2018 | 05/12/2031 |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [e-Processo] Protocolo: 579545974874. Processo: 12448.729335/2017-90 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos | 26/03/2018 | 04/12/2031 |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [DCTF] Original Recepcionada | 20/03/2018 | 17/09/2018 |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 12448.729335/2017-90 | 09/03/2018 | - |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [DCTF] Original Recepcionada | 22/02/2018 | 22/04/2018 |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [BRP] Declaração Processada | 01/02/2018 | 01/04/2018 |
| <input type="checkbox"/> | | | RECEITA FEDERAL DO BRASIL | [BRP] Declaração Cancelada por Retificação | 01/02/2018 | 01/04/2018 |

Além desta alegação, o contribuinte afirma que não houve nenhum alerta nos e-mails ou telefones cadastrados e apresenta tela do sistema (fl.1740). Enfatiza que para que houvesse ciência por decurso de prazo, precisaria ter passado 15 dias sem acessar sua Caixa Postal, o que se mostra inviável para um contribuinte de seu porte. Relatou também peculiaridades do sistema

Caixa Postal que obriga o contribuinte a acessar mensagens recebidas antes de poder ter acesso às demais funcionalidades do e-Cac.

Declara que obteve ciência em outro processo administrativo nº 12448.729335/2017-90 no curso do prazo de 15 dias para intimação tácita, o que impossibilitaria o transcurso do prazo sem acesso à Caixa Postal e por consequência ao Comunicado, como afirma o Termo de Ciência. Conclui que restou comprovado que não houve envio de mensagem em 12/03/2018 e, portanto, não houve a efetiva intimação do acórdão de embargos, termo *a quo* para contagem de prazo para interposição do recurso especial.

Por fim, requereu em sua petição que a Requerente fosse devidamente intimada do acórdão de embargos, para só então começar a fluir o prazo para interposição de recurso.

Em **21/05/2018**, o contribuinte apresentou recurso especial, conforme Termo de Solicitação de Juntada (fl.1742). Em seu recurso, apresenta preliminar de tempestividade, onde reitera todos os argumentos suscitados na petição de fls.1739-1741, no sentido de que houve um equívoco nos sistemas da Receita Federal, posto que nenhuma mensagem foi enviada à Recorrente em 12/03/2018 e que esta só obteve ciência do acórdão de embargos em 04/05/2018, quando do acesso eletrônico dos presentes autos, razão pela qual se afiguraria tempestivo o recurso apresentado em 21/05/2018.

Diante das graves alegações de erro nos sistemas da Receita Federal, faz-se mister uma maior investigação dos fatos.

A partir do histórico do processo, constante do menu do e-processo, constata-se que justamente no dia 12/03/2018, o processo saiu da atividade "Verificar procedimentos" para a atividade " Realizar Ciência", sem que o mesmo tivesse mudado de Equipe, ou seja, a mudança na atividade ocorreu dentro da mesma subequipe "Contencioso Administrativo Fiscal", o que indica que o processo foi trabalhado e de alguma forma atualizado neste dia. Vide tela do histórico:

| | | | | | |
|-------------------------|--|----------------------------|---------------------|-----------|-----------|
| RJ RIO DE JANEIRO I DRF | EACCAF-EAC-DICAI-DRF-RJ1-RJ / SUBEQUIPE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL | Preparar Distribuição | 17/05/2018 14:29:45 | 0 dia(s) | 1 dia(s) |
| RJ RIO DE JANEIRO I DRF | EACCOB-EAC-DICAT-DRF-RJ1-RJ / Subequipe de Cobrança | Preparar Distribuição | 10/05/2018 14:21:16 | 7 dia(s) | 5 dia(s) |
| RJ RIO DE JANEIRO I DRF | EACCAF-EAC-DICAT-DRF-RJ1-RJ / SUBEQUIPE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL | Sanear Processo | 04/05/2018 15:54:43 | 6 dia(s) | 13 dia(s) |
| RJ RIO DE JANEIRO I DRF | EACCAF-EAC-DICAT-DRF-RJ1-RJ / SUBEQUIPE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL | Realizar Ciência | 12/03/2018 13:09:10 | 53 dia(s) | 96 dia(s) |
| RJ RIO DE JANEIRO I DRF | EACCAF-EAC-DICAT-DRF-RJ1-RJ / SUBEQUIPE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL | Verificar Procedimentos | 23/02/2018 13:07:28 | 17 dia(s) | 17 dia(s) |
| RJ RIO DE JANEIRO I DRF | EACCAF-EAC-DICAT-DRF-RJ1-RJ / SUBEQUIPE DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL | Realizar Ciência | 31/01/2018 12:17:15 | 23 dia(s) | 96 dia(s) |

Este é um indício de que a ciência se deu no dia 12/03/2018. Em relação ao fato de que o contribuinte teria tomado ciência nos autos de outro processo no ínterim do decurso do prazo de 15 dias, vale ressaltar que o acesso a este outro processo ocorreu no dia 27/03/2018, ou seja, não no meio do decurso

do prazo de 15 dias, mas sim no último dia do decurso de prazo, conforme tela anexa pelo Recorrente (fl.1737):

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 12448.729335/2017-90
INTERESSADO: 00572960000126 - YOLANDA PARTICIPACOES
S/A

TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM

O destinatário teve ciência dos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, ciência esta realizada por seu procurador 006.576.987-25 - ANDERSON RAMOS OLIVEIRA, na data de 27/03/2018 13:01:49, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

Data do registro do documento na Caixa Postal: 27/03/2018
12:22:58

É de se observar que a alegação de que houve ciência em outro processo não faz prova de que o contribuinte teve acesso a todo o conteúdo de sua Caixa Postal no decurso do prazo para ciência.

No que diz respeito às telas da Caixa Postal e do sistema de mensagens trazidas pelo contribuinte, também não fazem prova, uma vez que a mensagem poderia ter sido apagada da Caixa Postal do contribuinte, antes de ser extraída a citada tela.

Contudo, diante da gravidade das alegações no que diz respeito à integridade dos Sistemas informatizados da Receita Federal, **proponho que o processo seja retornado à Unidade de Origem para que efetive consulta ao sistema Caixa Postal- RFB, no sentido de diligenciar acerca do efetivo envio da mensagem referente aos presentes autos no dia 12/03/2018 e de uma possível exclusão da referida mensagem, bem como, para que acrescente todas as informações que tiver disponíveis para elucidar a verdade material dos fatos. (destaques do original)**

Com o retorno dos autos, afirmou-se a intempestividade do recurso especial, vez que *as telas de consulta ao sistema Caixa Postal – RFB realmente registram que houve comunicação referente ao presente processo em 12/03/2018, às 13:09:13; que essa comunicação foi lida em 04/05/2018, às 16:18:27; e excluída em 04/05/2018, às 16:26:34.* Esta a informação referida:

| MENSAGENS ENVIADAS | | | | | | |
|----------------------|--|------------------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----|
| Descrição do Sistema | Assunto | Data/Hora Envio | Data/Hora 1ª Leitura | Data/Hora Exclusão | Tipo de Mensagem | DTE |
| E-PROCESSO | [e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 12448.729335/2017-90 | 27/03/2018 12:23:01 | 27/03/2018 13:01:49 | - | Alto Oficial | Sim |
| E-PROCESSO | [e-Processo] Protocolo: 579545974874. Processo 12448.729335/2017-90 - Resultado da Análise da Solicitação de Juntada de Documentos | 27/03/2018 11:41:51 | 04/05/2018 16:18:06 | - | Comunicação Simples | Sim |
| E-PROCESSO | [e-Processo] Protocolo: 579545974874. Processo 12448.729335/2017-90 - Envio da Solicitação de Juntada de Documentos | 25/03/2018 17:23:22 | 04/05/2018 16:18:11 | - | Comunicação Simples | Sim |
| DCTF-RESPONSÁVEL | [DCTF] Original Recepcionada | 20/03/2018 01:34:56 | 04/05/2018 16:40:30 | - | Comunicação Simples | Sim |
| E-PROCESSO | [e-Processo] Comunicado do Processo/Procedimento nº 12448.731470/2013-71 | 12/03/2018 13:09:13 | 04/05/2018 16:18:27 | 04/05/2018 16:26:34 | Comunicação Simples | Sim |
| E-PROCESSO | [e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 12448.729335/2017-90 | 09/03/2018 14:34:28 | 09/03/2018 16:39:55 | - | Alto Oficial | Sim |

Contudo, as alegações em agravo suscitaram novo pedido de diligência, nos seguintes termos:

Informa a Contribuinte em seu Agravo que "*foi intimada do r. despacho que não conheceu o seu Recurso Especial no dia 19.07.2019, sexta-feira*". Não se localizou nos autos, no entanto, documento de ciência do despacho em questão. Tampouco a Unidade da RFB de Origem trouxe informação em seu Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2023 acerca da ciência formal ou mesmo de que a Contribuinte apresentou o Agravo antes de ser formalmente cientificada do despacho de admissibilidade de seu recurso especial.

Necessário, portanto, que a Unidade de Origem certifique que a Contribuinte apresentou o Agravo antes de que tenha sido providenciada a ciência formal do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de e-fls. 2001 ou mesmo que providencie a ciência formal em questão.

Em observância ao princípio da eficiência e considerando que as alegações do Agravo acerca da tempestividade do Recurso Especial não conhecido dizem com esclarecimentos prestados pela Unidade de Origem da RFB por solicitação da Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento quando do exame de admissibilidade, cumpre examiná-las com o intuito de verificar a necessidade de esclarecimentos adicionais por parte da Unidade de Origem.

Pois bem, como antes referido, em seu Recurso Especial a Contribuinte prequestionou a tempestividade, alegando lá, em síntese, o que segue:

- que, embora conste nos autos as certidões de fls. 1722 e 1723, que atestam, respectivamente, que teria sido enviada intimação em 12/03/2018 à Caixa Postal da Recorrente acerca do resultado do julgamento de seus Embargos de Declaração, e que teria havido ciência em 27/03/2018, por decurso do prazo de 15 dias contados a partir do envio da intimação (intimação tácita), isto não ocorreu, uma vez que não houve o envio de qualquer mensagem à Caixa Postal do e-CAC da Recorrente no dia 12/03/2018. Como comprovação, apresentou imagem de sua caixa postal apresentada pelo e-CAC, bem como informou que verificou sua Caixa de Comunicados Arquivados para checar se a mensagem poderia ter sido arquivada por engano, o que não ocorreu; observa que não houve qualquer alerta nos e-mails e telefones cadastrados justamente para evitar a perda de prazos e para garantir o pronto atendimento de qualquer notificação/intimação; e acrescenta que quando recebidas mensagens na Caixa Postal, o contribuinte deve necessariamente acessá-las para que possa ter acesso às demais funcionalidades do e-CAC, sendo que enquanto não se acessa a mensagem considerada "importante", fica-se impossibilitado de acessar qualquer outra funcionalidade do e-CAC.
- que a ciência ocorreu apenas em 04/05/2018, quando fez acesso eletrônico aos presentes autos;
- que é preciso ter em mente a necessidade de respeito aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal, publicidade mesmo no âmbito do processo administrativo,

afirmando que no presente caso a RFB, ao não enviar corretamente a intimação para a Caixa Postal do e-CAC da Recorrente, violou o artigo 23, 5º, II, do Decreto 70.235/72, o artigo 26 e seus parágrafos da Lei 9.784/991, o artigo 5º, LIV e LV e o caput do artigo 37 da CF/88, na medida em que não conferiu à Recorrente a oportunidade para exercer o seu direito à ampla defesa, contraditório e ao devido processo legal, com a interposição do Recurso cabível.

Durante o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial foi determinada a realização de diligência (e-fls. 1969) para esclarecimento acerca “do efetivo envio da mensagem referente aos presentes autos no dia 12/03/2018 e de uma possível exclusão da referida mensagem, bem como, para que acrescente todas as informações que tiver disponíveis para elucidar a verdade material dos fatos”, tendo a Unidade da RFB de Origem respondido que consulta ao sistema Caixa Postal - RFB (telas anexadas às e-fls. 1997/1998) indica que “houve uma Comunicação referente a esse processo em 12/03/2018, tendo a mesma sido lida em 04/05/2018, mesmo dia em que a mesma foi excluída”.

Com base nas informações prestadas, asseverou-se no Despacho de Admissibilidade do especial que “as telas de consulta ao sistema Caixa Postal – RFB realmente registram que houve comunicação referente ao presente processo em 12/03/2018, às 13:09:13; que essa comunicação foi lida em 04/05/2018, às 16:18:27; e excluída em 04/05/2018, às 16:26:34” (sublinhou-se). E se concluiu que “está correta a informação contida no termo de ciência eletrônica por decurso de prazo, às e-fls. 1723”, de forma que “a contribuinte realmente foi cientificada do acórdão de embargos, por decurso do prazo, em 27/03/2018 (quinze dias após a disponibilização da referida decisão no Caixa Postal), e somente apresentou o recurso especial em 21/05/2018”, sendo intempestivo o recurso.

Inconformada com o não conhecimento do seu recurso especial, a Contribuinte, no Agravo que ora se aprecia, faz detido exame das informações do sistema Caixa Postal que foram juntadas pela unidade de origem da RFB (telas de e-fls. 1997/1998), para alegar que houve “grave vício relacionado ao envio da mensagem envolvendo a intimação do resultado de julgamento dos Embargos de Declaração”, consubstanciado no fato de a mensagem em questão ter sido enviada a sua caixa postal com o Tipo de Mensagem “Comunicação Simples” (e não “Ato Oficial”) e sendo o Tipo de Ciência “Comunicado” (e não “Intimação”). São, resumidamente, as seguintes as razões alegadas, cumprindo observar que ao longo do Agravo a Contribuinte destaca visualmente elementos das informações do sistema Caixa Postal que foram juntadas pela unidade de origem da RFB (telas de e-fls. 1997/1998):

- que “ao classificar o ‘Tipo de Mensagem’ como ‘Comunicação Simples’, a mensagem do dia 12.03.2018 - se recebida pela Agravante – se misturou a outras de menor importância, sendo certo que, para a ciência de ato proferido em Processo/Procedimento Administrativo, o ‘Tipo de Mensagem’ deve ser classificado como ‘Ato Oficial’”;

- que “ao contrário do que ocorre com ‘Comunicações Simples’, o ‘Ato Oficial’ bloqueia o acesso do contribuinte ao e-CAC enquanto a mensagem não é lida pelo contribuinte, ou seja, essa classificação da mensagem como ‘Ato Oficial’ busca dar plena ciência ao contribuinte quanto ao ato praticado em determinado Processo/Procedimento Administrativo”, sendo que “quando a mensagem é classificada como ‘Comunicação Simples’, (...) além de não bloquear o acesso ao e-CAC, esta tem apenas o objetivo de noticiar fatos de menor importância que não têm o poder de causar prejuízo ao contribuinte, caso este não acesse a mensagem dentro de determinado prazo e/ou período”;
- que “ainda que se possa admitir que a mensagem realmente tenha sido encaminhada para a caixa postal da Agravante, não é menos certo que houve erro do(a) servidor(a) da Receita Federal do Brasil responsável pelo envio da mensagem, já que o seu teor tinha conteúdo extremamente relevante e solene (ciência de resultado de julgamento de recurso apresentado pela Agravante) que causam efeitos diretos na esfera do contribuinte, ou seja, um verdadeiro ato oficial que deve ser levado ao conhecimento inequívoco do contribuinte”, observando não se tratar de mero preciosismo, uma vez que “na mesma tela acostada às fls. 1.997, verifica-se que atos de outros Processos/Procedimentos Administrativos, que envolviam ciência da Agravante, foram corretamente classificados como ‘Ato Oficial’, o que, inclusive, a obrigou a ler a mensagem no mesmo dia do seu recebimento”;
- que “ao realizar maiores investigações sobre o tema, a ora Agravante também percebeu que, na relação de comunicados e intimações do presente feito, apenas o despacho envolvendo o resultado do julgamento dos Embargos de Declaração é que não foi classificado como ‘Intimação’”, observando que “o ‘Tipo da Ciência’ possui, inclusive, tratamento diferente no próprio sistema, pois, quando classificado como ‘Intimação’, o sistema aponta o ‘Prazo para Manifestação do Destinatário’ e a ‘Data Final para Manifestação do Destinatário’, o que não ocorre quando o ato é classificado como simples ‘Comunicado’”. Observa a Contribuinte aqui, ainda, que notou que as duas comunicações envolvendo o Processo Administrativo nº 12448.729335/2017-90 (outro processo da Contribuinte) “foram classificadas como ‘Intimação’, e não como simples ‘Comunicado’”;
- que “o próprio manual de funcionalidades do Sistema de Processos Digitais (e-Processo) no Portal de Atendimento Virtual, disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil, ao explicar as evoluções da funcionalidade ‘Comunicados e Intimações’, evidencia que a mensagem do dia 12.03.2018 foi classificada de forma totalmente incorreta, já que há nítida diferença entre ‘Intimação’ e ‘Comunicado’”.

Conclui, a Contribuinte, que “diante do grave vício relacionado ao envio da mensagem envolvendo a intimação do resultado de julgamento dos Embargos de Declaração, é de ser reconhecida a nulidade da intimação

tácita certificada às fls. 1.722/1.723, devendo, pois, ser anulado ou reformado o despacho de fls. 2.001/2.007, para que outro venha a ser proferido, ou, ainda, caso assim entenda V. Sa. que este Agravo seja desde logo provido”.

Para que se possa decidir acerca do acolhimento ou não das razões da Contribuinte é necessário que se determine diligência junto à Unidade da RFB de Origem a fim de que se pronuncie acerca do que segue:

(a) confirme se, de fato, a mensagem que dava ciência do acórdão que apreciou os Embargos de Declaração interpostos pela Contribuinte (acórdão de e-fls. 1700) foi classificada como “Comunicação Simples” / “Comunicado”, como alega a Contribuinte;

(b) esclareça se mensagem enviada para a caixa postal eletrônica de Contribuinte para dar ciência de decisão processual passível de recurso deve, segundo os padrões de comunicação de atos do e-processo, ser classificada com o Tipo de Mensagem “Ato Oficial” e com o Tipo de Ciência “Intimação”;

(c) esclareça se a classificação da mensagem que dava ciência do acórdão que apreciou os Embargos de Declaração como “Comunicação Simples” / “Comunicado” desfavorece a pronta abertura da mensagem como alega a Contribuinte (por exemplo, deixa de bloquear o acesso do Contribuinte ao e-CAC enquanto a mensagem não é lida, deixa de apresentar “Prazo para Manifestação do Destinatário” e a “Data Final para Manifestação do Destinatário”);

(d) preste outras informações que julgue necessárias.

Pelo exposto, proponho que se encaminhem os autos à **Unidade da RFB de origem** para que (1) certifique que a Contribuinte apresentou o Agravo antes de se providenciar a ciência formal do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de e-fls. 2001 ou mesmo que providencie a ciência formal em questão; e (2) preste os esclarecimentos acima. *(destaques do original)*

Prestadas as informações requeridas, o exame do agravo foi assim vertido:

Em resposta aos esclarecimentos solicitados a DRF Rio de Janeiro I, às e-fls. 2039, esclareceu o que segue acerca da intimação de ciência do acórdão que apreciou os Embargos de Declaração da Contribuinte:

Despacho – Resultado de Diligência

2) a) Os documentos de fls. 1997/1998, extraídos do sistema Caixa Postal, indicam que a mensagem que deu ciência ao contribuinte do acórdão que apreciou os Embargos de Declaração foi classificada como Comunicação Simples;

b) Segundo o Anexo da Nota Técnica e-processo no. 021/2014, a mensagem classificada como Comunicação Simples/Comunicado é considerada NÃO RELEVANTE, enquanto as mensagens classificadas como Ato Oficial/Intimação são consideradas RELEVANTES e, por isso, essas últimas geram travas de acesso aos demais serviços do Portal e-CAC.

c) O fato de uma mensagem ser classificada como Comunicação Simples não desfavorece sua pronta abertura, uma vez que a mesma encontra-se

disponível para abertura, da mesma forma que outras mensagens, classificadas como Ato Oficial, também se encontram. Mas a Nota Técnica no. 021/2014, em seu item 13 (fl. 3 da Nota) ressalva:

“Observar que quando um contribuinte acessa o e-CAC e este possuir alguma mensagem de Ato Oficial em sua Caixa Postal DTE, a página inicial do Portal e-CAC fica travada e redireciona o contribuinte a acessar sua Caixa Postal para abrir as mensagens importantes, obrigando a realização das ciências das mensagens de Atos Oficiais registrados.”

Desta forma, como o contribuinte recebeu uma mensagem classificada como Comunicação Simples, e não como Ato Oficial, tal mensagem não travou o acesso ao Portal e-CAC e também não o redirecionou para acessar sua Caixa Postal para abrir mensagens importantes, assim como não o obrigou à realização das ciências. Também, na Comunicação Simples, não é informado prazo para manifestação do contribuinte, fls. 2038.

Como se vê, os esclarecimentos prestados pela DRF Rio de Janeiro I reconhecem que a intimação eletrônica de ciência do acórdão que apreciou os Embargos de Declaração interpostos pela Contribuinte, que iniciou a contagem do prazo de apresentação do Recurso Especial considerado intempestivo, não foi feita com a utilização do tipo de mensagem próprio às intimações e atos oficiais. E que, por esta razão, mecanismos do Sistema Caixa Postal que forcem a abertura da mensagem de intimação e informam prazo de resposta não foram disparados.

Veja-se que a DRF informa, conclusivamente, que *“como o contribuinte recebeu uma mensagem classificada como Comunicação Simples, e não como Ato Oficial, tal mensagem não travou o acesso ao Portal e-CAC e também não o redirecionou para acessar sua Caixa Postal para abrir mensagens importantes, assim como não o obrigou à realização das ciências. Também, na Comunicação Simples, não é informado prazo para manifestação do contribuinte, fls. 2038”*.

Inegável, portanto, que a classificação equivocada da mensagem de intimação de que aqui se trata, se não impediu, ao menos dificultou em grau importante a apresentação tempestiva do Recurso Especial, especialmente considerando que, além de não impor à mensagem fortes mecanismos de garantia de leitura que o sistema proporciona, implicou em fuga de padrão observado, não só no presente processo, como nos demais.

Verifica-se no presente caso, assim, a situação prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, que estatui serem nulos *“os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”*.

Em homenagem ao princípio da eficiência, é de se considerar tempestivo o Recurso Especial da ora Agravante, eis que sua ciência do acórdão de Embargos de Declaração se deu com vício, prosseguindo-se o exame de admissibilidade do recurso uma vez afastado o seu não conhecimento por intempestividade.

Pelo todo exposto, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO PARCIALMENTE para determinar o RETORNO dos autos à 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para que se prossiga no exame de admissibilidade

uma vez afastado o não conhecimento do Recurso Especial por intempestividade. (*destaques do original*)

Confirmada a tempestividade do recurso especial, passa-se às objeções ao paradigma n.º 1402-002.388, assim expressas no voto declarado por esta Conselheira no Acórdão n.º 9101-006.246³², demonstrando que referido julgado estava pautado em circunstâncias fáticas específicas e não refletia o entendimento da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento acerca da matéria:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em sua conclusão de conhecer do recurso especial da Contribuinte. Isto por entender que o paradigma n.º 1402-002.388 não se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial.

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

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

Necessário, primeiro, historiar que referido paradigma já se prestou à caracterização de dissídios semelhantes, apreciados nos Acórdãos n.º 9101-004.763³³ e 9101-005.809³⁴, e em ambos conhecidos de forma unânime, com votos favoráveis desta Conselheira. Contudo, no primeiro precedente, a ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner ressaltou que:

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

³² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e votaram pelas conclusões neste ponto do conhecimento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

³³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

³⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

seguindo a redação da Convenção-Modelo da OCDE e com disposições essencialmente semelhantes.

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

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

O acórdão paradigma nº 1402-002.388 (e-fls. 2.401 a 2.439), apresentado para caracterizar a divergência sobre este tema, não poderia ter sido admitido porque, infelizmente, o entendimento expresso em sua ementa, não traduz ou representa o real conteúdo do que restou discutido naquele julgamento.

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

Reproduzo abaixo, a mencionada declaração:

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

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

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

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

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

Diante disso, este Conselho, a meu ver acertadamente, revendo o fundamento do lançamento no caso concreto, resolveu cancelar a cobrança da CSLL, pois o fato da contribuição não estar prevista expressamente no tratado se deu em virtude de que a lei que criou o

tributo (Lei 7689/89) não existia ao momento da celebração do acordo internacional.

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

Mas não é só.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante do exposto, apresento a presente declaração para justificar o voto que proferi no sentido de seguir o entendimento da maioria dos

integrantes da turma no caso concreto, porém, "pelas conclusões", aqui devidamente esclarecidas.

[...]

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

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

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

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

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

É válido concluir que a negativa de provimento ao recurso de ofício e o provimento do recurso voluntário acerca da incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de "Quick Foods" se deram pela discordância do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Presidente) em relação ao voto do relator, porque se diverso fosse seu

entendimento, o recurso de ofício seria provido por qualidade, e os fundamentos do voto vencedor não prevaleceriam, ainda que três fossem as adesões naquele sentido. De toda a sorte, recorde-se que no provimento do recuso voluntário a maioria foi alcançada com a adesão do voto do Presidente e do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, mas sob distintos fundamentos, expressos na declaração de voto deste último.

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

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

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

Interessante notar que o paradigma aqui admitido foi editado pelo mesmo Colegiado que proferiu o paradigma n.º 1402-003.275, este rejeitado para caracterização da divergência suscitada em recurso especial interposto nos autos de outro processo administrativo analisado nesta mesma sessão de julgamento (16357.002064/2005-15 – Bridgestone do Brasil Indústria e Comércio Ltda³⁵), fundando-se o não conhecimento do recurso especial na premissa de que os acórdãos comparados se debruçaram sobre cenários legislativos distintos.

De fato, embora ambos acórdãos tenham adotado posição favorável à pretensão dos sujeitos passivos no tema em referência, vê-se que no paradigma destes autos - Acórdão n.º 1402-002.814 -, os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Evandro Correa Dias e Leonardo Andrade Couto foram restaram vencidos em face do provimento dado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, cujo voto, no ponto em debate, trouxe a mesma doutrina citada naquele paradigma e também referiu a Instrução Normativa SRF n.º 38/97, mas com o acréscimo de que *a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência*. Já no paradigma antes referido - Acórdão n.º 1402-003.275 - os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias acompanharam o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves que, embora citando como fundamento o mesmo voto aqui apresentado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, dele destacou a referência específica ao tratamento facultativo do ajuste, como estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 38/97, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2000. A concordância dos Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias, bem como o destaque à legislação específica, evidenciam que a interferência da interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF n.º 38/97 foi determinante para a decisão adotada no Acórdão n.º 1402-003.275, enquanto a prevalência da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 resultou em votos divergentes dos mesmos Conselheiros no Acórdão n.º 1402-002.814.

³⁵ Acórdão n.º 9101-005.765, no qual, por maioria de votos, foi negado conhecimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo conhecimento, e votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Os demais Conselheiros - Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek - acompanharam o voto do Conselheiro relator Luis Henrique Marotti Toselli

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, em seu Anexo II:

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

[...]

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

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

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

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

Adicione-se que à mesma conclusão chegou este Colegiado ao apreciar recurso especial interposto contra este paradigma. A ementa do Acórdão nº 9101-003.664 é expressa neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

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

Destaque-se que referido julgado foi publicado em 27/09/2018, antes da interposição do recurso especial aqui sob exame, ocorrida em 10/06/2019 (e-fl. 1653). Assim, para além de o próprio paradigma n.º 1402-002.388 trazer as evidências suficientes dos contornos específicos do debate lá estabelecido, tem-se que quando a Contribuinte o selecionou para demonstração da divergência já havia, em acréscimo, a interpretação desta 1ª Turma da CSRF acerca daquela distinção.

No presente caso, a Contribuinte pretende afastar a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de investidas situadas nos Países Baixo e na Áustria, acerca dos quais a autoridade fiscal afirmou a tributação pelo IRPJ e CSLL na data da apuração do balanço da investida, sob a premissa de que tal tributação não seria afastada pelos tratados e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Neste cenário, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente tais exigências. O debate no Colegiado *a quo*, por sua vez, ficou limitado à necessidade de observância, ou não, dos tratados internacionais na tributação de lucros auferidos por intermédio de investidas situadas na Áustria e nos Países Baixos: enquanto o voto do redator do voto vencedor, ex-Conselheiro Roberto Silva Junior, conclui que *não há conflito entre o art. 74 da MP n.º 2.158-35 e o artigo 7 dos tratados firmado entre Brasil e Países Baixos e Brasil e Áustria*, os votos dos Conselheiros divergentes se alinharam ao voto da relatora, ex-Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto no sentido da *prevalência da norma internacional, em caso de conflito, diante de sua especificidade*.

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

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

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

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

Adicione-se que nesta reunião de julgamento foi pautado recurso especial interposto contra outro julgado da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, proferido meses depois do referido paradigma e, estando sob apreciação a questão aqui suscitada –

tributação de lucros de controlada situada em países com o qual o Brasil mantém acordo para evitar dupla tributação, no caso, Argentina e Equador - o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Presidente) divergiu do relator Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, em decisão assim consignada no Acórdão n.º 1402-002.495³⁶:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para: i) permitir a dedução do imposto pago em Moçambique, Equador e Argentina; ii) cancelar integralmente a exigência referente aos lucros das coligadas sediadas no Peru e da controlada localizada na Colômbia; e iii) cancelar a exigência correspondente a noventa e nove por cento (99%) dos lucros apurados pelas controladas em Moçambique. **Vencido em primeira votação o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca que dava provimento em maior extensão para cancelar também: i) a tributação dos lucros das controladas localizadas na Argentina e no Equador, no que foi acompanhado pelos Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella;** e ii) a aplicação dos juros de mora na aplicação da postergação. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro Demetrius Nichele Macei. *(destacou-se)*

Estas as razões para, na 1ª matéria aqui deduzida, CONHECER do recurso especial da Contribuinte apenas com base no paradigma n.º 1302-002.348.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

³⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio César Nader Quintella, Luiz Augusto Gonçalves Souza, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.