



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

Processo n° 12897.000193/2010-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.122 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - DIVIDENDOS FICTOS - LUCROS - TRATADO - ART. 10 OU ART. 7º

1 - A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 não recai sobre dividendos fictos. Não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos. Ademais, o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda trata dos dividendos pagos, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente. O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Inaplicabilidade do art. 10 do tratado.

2 - O regime de CFC do Brasil do art. 74 da MP 2.158/01 considera transparente as controladas no exterior (entidade transparente ou *pass-through entity*): considera como auferidos pela investidora no País os lucros da investida no exterior; são os lucros em dissídio. Isso é considerar auferidos os lucros no exterior pela investidora no País, por intermédio de suas controladas no exterior. Não é o mesmo que ficção legal: é aparência com a consideração do lucro de grupo societário (*tax group regime*). O art. 7º do Tratado Brasil-Holanda é norma de bloqueio: define competência exclusiva para tributação dos lucros da sociedade residente num Estado contratante a este Estado. Regra específica em face de regra geral. A não aplicação da norma de bloqueio do art. 7º aos lucros em dissídio seria simplesmente desconsiderar, no âmbito de tratado, a personalidade jurídica da sociedade residente na Holanda. No mesmo sentido, bastaria um dos Estados contratantes proceder a uma qualificação a seu talante do que (não) sejam lucros de controlada residente noutro Estado contratante, para frustrar norma de tratado que as partes honraram respeitar. Intributabilidade com o IRPJ dos lucros em discussão, pela aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

IRPJ, CSLL - LUCROS DE COLIGADA NA ARGENTINA - ADI 2.588-DF

No julgamento da ADI 2.588-DF, com trânsito em julgado em 17/2/14, reconheceu-se a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 em relação a lucros de coligadas não situadas em “paraíso fiscal”. Efeitos do julgamento da ADI 2.588-DF sobre os lucros da coligada residente na Argentina. Intributabilidade, no País, desses lucros.

CSLL - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - TRATADO

Sofrem incidência da CSLL os lucros das pessoas jurídicas controladas sediadas na Holanda.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - MULTA PROPORCIONAL

Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre a CSLL exigida exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, por unanimidade, e, no mérito, dar provimento parcial para excluir (i) a exigência de IRPJ, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura, (ii) a exigência de CSLL quanto aos lucros da coligada Cia. Mega, por unanimidade, e a multa isolada por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura. A parcela da exigência de IRPJ sobre os lucros da Cia. Mega foi excluída por unanimidade e a parcela da CSLL sobre os lucros das controladas sediadas na Holanda foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata (Relator), Fábio Nieves Barreira e Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSL, referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, cujos instrumentos específicos se encontram às fls. 1897 a 1912.

Os autos de infração têm por objeto a exigência de IRPJ e CSL incidentes sobre os lucros auferidos por sociedades controladas e coligada da recorrente no exterior, nos anos-calendário de 2005 e 2006, e tem como fundamento o art. 74 da MP 2.158-35/01.

Em 26/5/2009, a recorrente tomou ciência do termo de início de fiscalização, em que foram solicitados os comprovantes de sua escrituração contábil básica e listagem de todas as empresas em que houvesse participação da Petrobras: suas filiais, sucursais, controladas e coligadas domiciliadas no exterior, bem como a escrituração contábil de cada uma das empresas estrangeiras apresentadas na listagem.

A autoridade fiscalizadora solicitou também a comprovação, quando existente, de valor efetivamente pago a título de IR sobre lucro auferido no exterior nos anos-calendário de 2005 e 2006, apresentando cópia de documento de recolhimento autenticado ou reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador estrangeiro e pelo consulado brasileiro no país onde devido o imposto.

Foi exigido que a recorrente demonstrasse de que forma ofereceu os mencionados lucros à tributação, conforme a previsão do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01, e que justificasse os valores declarados a título de lucros disponibilizados nas fichas 34 das DIPJs 2006 e 2007 de cada uma das empresas domiciliadas no exterior, bem como o valor declarado na linha 5 das fichas 9A das mesmas DIPJs e, ainda, que demonstrasse os valores declarados nas fichas 35.

Especificamente sobre a DIPJ/06, foi solicitado que esclarecesse a insuficiência de informações, nas fichas 34 e 35, relativamente às empresas Petrobras Netherlands BV – PNBV e Companhia Mega S.A., prestando informações omitidas, quando fosse o caso.

Quanto à DIPJ/07, foi solicitado que esclarecesse a insuficiência de informações, nas fichas 34 e 35, relativamente à empresa Petrobras Internacional S.A. Colômbia, prestando informações omitidas, quando fosse o caso.

E, por fim, foram solicitadas as memórias de cálculo dos resultados da equivalência patrimonial de cada empresa referente a 2005 e 2006, bem como informações, caso existentes, sobre qualquer medida judicial sobre a matéria objeto do presente processo que pudesse impedir o lançamento ou suspendesse a exigibilidade do crédito de IRPJ e CSL dela recorrente.

Em resposta, sobre a fiscalização das empresas localizadas na Holanda (Petrobras Internacional S.A. Braspetro PIB BV e Petrobras Netherlands BV PN BV –

controladas), foram apresentados documentos do IR relativo ao Fisco holandês que, posteriormente, a recorrente afirmou ter sido restituído integralmente a ela após a apuração do resultado final de cada exercício.

Após o quarto termo de intimação, a recorrente admitiu expressamente (fl. 1404) não ter oferecido à tributação os resultados positivos apurados no exterior pela Petrobras Internacional Braspetro BV PIB-BV, pela Petrobras Netherlads BV PN-B e pela Companhia Mega S.A., em virtude das convenções destinadas a evitar dupla tributação entre Brasil e Holanda e Brasil e Argentina (anexos fls. 1451 a 1475).

Novamente intimada, foi solicitada a apresentação da destinação dada ao lucro apurado pelas empresas domiciliadas no exterior, inclusive sua escrituração contábil e o correspondente reflexo no balanço patrimonial, devendo também ser juntadas a ata de deliberação dos acionistas quanto à matéria e cópia da transcrição no Livro Diário da recorrente acerca das correspondentes operações.

Por fim, a recorrente apresentou suas últimas respostas à fiscalização, demonstrando:

- sua participação no capital das empresas Mega S.A., PIB-BV e PNB-BV, em 31/12/2005 e em 31/12/2006, respectivamente, e, também, os valores de aquisição e alienação, valores contábeis de sua participação na Companhia Mega S.A.;

- a destinação dada aos lucros auferidos em 2005 e 2006 pelas três empresas;

- os montantes efetivamente recolhidos pela Mega (2005) e PN-BV (2005 e 2006) a título de IR em seus países de domicílio; e

- a forma de apuração dos resultados auferidos no exterior pelas três empresas, inclusive no que tange à ausência de prejuízos acumulados gerados em períodos anteriores.

Esclareceu, ainda, a ausência de tributos a serem pagos na Holanda pela PIB-BV com a possibilidade de compensação de tributos pagos por suas controladas e coligada domiciliadas no exterior e admitidas pela legislação.

Mediante os dados apresentados, a fiscalização elaborou quadros com a demonstração de resultados de cada uma de suas controladas ou coligada com os lucros auferidos nos anos-calendário de 2005 e 2006: Petrobras Netherlads BV PN-BV; Petrobras Internacional Braspetro BV PIB-BV. E somente com os lucros auferidos no ano-calendário de 2005: Companhia Mega S.A.

Em seguida, apresentou quadro apurando o resultado da Petrobras oriundo de referidas empresas, consolidando os resultados indicados nas DRE's das investidas, e seu reflexo na investidora, a Petrobras, à fl. 1881 dos autos, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1873 a 1894):

Resultado de Petróleo Brasileiro S/A (PB) oriundo de Colig. e Controladas no Exterior			
(valores em R\$)			
Empresa	Lucro Anual Colig/Controlada	Partic. (%) de PB no Capital	Resultado de PB no Lucro Anual
Petrobras Netherlands BV PN-BV	327.894.618,80	100,00	327.894.618,80
Petrobras International Braspetro PIB-BV	483.169.634,70	78,80	380.737.672,14
Cia MEGA S/A	462.210.374,65	34,00	157.151.527,38
Total 2005	1.273.274.628,15		865.783.818,32
Petrobras Netherlands BV PN-BV	459.131.224,00	100,00	459.131.224,00
Petrobras International Braspetro PIB-BV	369.869.724,00	79,87	295.414.948,56
Total 2006	829.000.948,00		754.546.172,56

À fl. 1882, foi apresentado quadro ilustrativo dos créditos atribuíveis à Petrobras decorrentes de IR pago no exterior por suas empresas controladas e coligada. Nele, a coluna “IR pago Exterior Créditos PB” indica o valor do crédito de imposto de renda que poderia ser atribuído à Petrobras para fins de compensação, conforme previsão do art. 26 da Lei 9.249/95.

O Termo de Verificação Fiscal, à fl. 1888, assinalou que o art. 74 da MP 2.158-35/01 definiu da seguinte maneira o momento em que os lucros apurados por controladas ou coligadas no exterior seriam considerados disponibilizados em favor da controladora ou coligada no Brasil: “na data do balanço no qual tiverem sido apurados”. Contudo, nesse caso, afirmou ter ocorrido a perda do direito à compensação dos créditos com o imposto devido no Brasil por conta da inobservância do prazo sinalizado pelo art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97.

Observou que as investidas Petrobras Netherlands BV PN-BV, Petrobras Internacional Braspetro BV PIB-BV e Companhia Mega S.A. não possuíam prejuízos acumulados compensáveis.

Concluiu que são tributáveis no Brasil os lucros auferidos no exterior por meio da PIB-BV e da PN-BV, nos anos-calendário de 2006, e por meio da Mega S.A., no ano-calendário de 2005.

Registrou que não há óbice dos tratados firmados com a Holanda e com a Argentina para a tributação dos lucros em questão, pois a exigência recai sobre os lucros auferidos pela Petrobras no exterior, por meio das controladas e coligada no exterior.

Os montantes dos lucros do exterior não oferecidos à tributação foram de R\$ 865.783.818,32, no ano-calendário de 2005, e de R\$ 754.546.172,56, no ano-calendário de 2006, convertidos em reais nas datas dos balanços de 31/12/05 e 31/12/06.

O não oferecimento do lucro auferido no exterior à tributação no Brasil teria ocasionado também a ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSL incidentes sobre a base de cálculo estimada para os meses de dezembro/2005 (IRPJ e CSL) e dezembro/2006 (CSL). Por essa razão, a autoridade fiscal promoveu a recomposição dos balancetes mensais de suspensão ou redução, conforme fl. 1892 do TVF, e disposições do art. 25 da Lei 9.249/95 e arts. 21 e 74 da MP 2.158-35/01.

Não houve aplicação de multa isolada para estimativa de IRPJ do mês de dezembro/2006, por ter a recorrente apurado saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 336.805.243,64 que, ainda que tenha sido utilizado em Dcomp posterior, permitiu a absorção integral dos lucros oriundos do exterior adicionados à base de cálculo do imposto mensal na recomposição do balancete de suspensão ou redução do referido período.

Em 28/4/2010, tomou ciência da lavratura dos autos de infração, que afirmaram a ausência, para determinação do lucro real, de adição ao lucro líquido do período dos lucros auferidos no exterior através de suas sociedades controladas e coligadas. Assim, foram exigidos o IRPJ e a CSL referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, a multa prevista pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96, os juros moratórios e as multas pela falta de pagamento mensal por estimativa referentes a dezembro/2005 e dezembro/2006.

Foi composto crédito tributário total equivalente, à época, a R\$ 1.370.353.460,78, sendo R\$ 874.423.260,22 correspondente ao IRPJ, R\$ 314.792.373,67 à CSL e R\$ 181.137.826,89 às multas isoladas referentes ao pagamento dos tributos por estimativa.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação em 2/6/2010, de fls. 1960 a 1998, em que aduz, em síntese, o que segue.

Rebateu a utilização do art. 25, §§ 2º e 3º, da Lei 9.249/95, pela autoridade fiscal no tocante à adição do lucro auferido no exterior ao lucro líquido da empresa coligada ou controladora domiciliada no Brasil. Isso porque o referido dispositivo impõe que haja adição ainda que tais lucros tenham sido integralmente retidos e não distribuídos.

Afirmou que, dessa forma, o imposto brasileiro atingiria renda não pertencente à sociedade brasileira, mas de titularidade jurídica de sociedades estrangeiras independentes. Independentemente de ter sido distribuído ou não, a adição direta do lucro auferido no exterior representaria concepção das sociedades estrangeiras como “sociedades fiscalmente transparentes”, de personalidade jurídica desconsiderada *ex lege* para efeitos fiscais.

Assim, equivaleria a dizer que os lucros seriam automaticamente auferidos pelas sociedades brasileiras como se elas mesmas exercessem, diretamente, atividade no exterior. Nesse sentido, não haveria tributação dos dividendos eventualmente distribuídos, vez que já teriam sido incluídos no lucro, de forma que também já teriam sido tributados como se fosse lucro da própria sociedade domiciliada no Brasil.

Ponderou a incompatibilidade do regime de tributação acima descrito com o art. 43 do CTN, reconhecida pelo fisco por meio da IN SRF 38/96, que foi editada com o fito de compatibilizar o regime dos artigos 25, 26 e 27, da Lei 9.249/95 à previsão do CTN. Assim, a tributação passou a incidir exclusivamente sobre o lucro disponibilizado, em forma de pagamento ou crédito.

Posteriormente, a Lei Complementar 104/01 introduziu o § 2º do art. 43 do CTN, que dispôs que “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."

Nesse sentido, afirmou que o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01 apenas representou retorno ao regime anterior previsto pelo art. 25 da Lei 9.249/95, ao qual se remete expressamente, retomando a tributação automática do lucro apurado no exterior, independentemente de sua distribuição, criando uma aparência de compatibilidade com o art. 43 do CTN.

Afirmou que o assunto foi a principal questão discutida na ADI 2.588-1/DF, que permanece com julgamento em curso no STF, e possui três votos proferidos no sentido da inconstitucionalidade total do referido regime.

Acerca da previsão do art. 74 da MP 2.158-35/01, a fiscalização teria considerado o lucro das controladas e coligada no exterior apurados nos balanços como objeto da tributação, antes mesmo de serem descontados os impostos do país de domicílio. Em outras palavras, procurou tributar o lucro das controladas e coligada, e não o dividendo, considerando aquele disponibilizado à sociedade domiciliada no Brasil, por ficção legal.

Lembra que, conforme a melhor doutrina, a tributação nos moldes do art. 74 da MP 2.158-35/01 é tributação dos lucros das sociedades residentes no exterior compreendidos no art. 7º dos tratados firmados entre o Brasil e a Holanda e o Brasil e a Argentina. O referido artigo prevê, para tributação dos lucros de uma sociedade residente num Estado contratante, competência exclusiva desse Estado contratante – no caso, a Holanda e a Argentina.

O mesmo art. 7º dos tratados prevê hipótese de ressalva, que se dá quando a pessoa jurídica residente em um país contratante, v.g., o Brasil, exerce diretamente atividade em território de outro país contratante, v.g., a Holanda, por meio de estabelecimento permanente. A existência do estabelecimento permanente em outro Estado contratante configura a única exceção à regra de que os lucros de uma pessoa jurídica só podem ser tributados no Estado contratante de sua residência.

Exemplificou às fls. 1968 e 1969 as hipóteses cabíveis, tanto no caso da Holanda, quanto no caso da Argentina. Assim:

Só a Holanda (competência exclusiva) *pode* tributar os lucros auferidos na Holanda pela controlada lá residente de controladora no Brasil;

O Brasil *não pode* tributar os lucros auferidos na Holanda por tal controlada, pois só pode tributar lucros de estabelecimentos permanentes no exterior de pessoa jurídica residente no Brasil, e não de entidades com personalidade jurídica própria existentes no outro Estado contratante.

Sendo assim, entendeu que a autoridade fiscalizadora se utilizou da palavra "disponibilização", que é mera forma de linguagem, técnica morfológica de exprimir uma ficção legal.

Para corroborar suas alegações citou jurisprudência da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, especificamente os Acórdãos nº 101-95.802 e nº 101-97.070.

Assim, no Acórdão nº 101-95.802, de 19/10/2009, reconheceu-se que a partir da MP 2.158/01 a tributação deixou de incidir sobre lucros efetivamente disponibilizados (dividendos distribuídos), mas sobre os lucros apurados no balanço. Aqui, a expressão “serão considerados disponibilizados” passou a ter conotação de ficção legal. Tendo a expressão “pagos” sentido de “execução de obrigação”, é possível submeter os lucros disponibilizados antes da MP 2.158/01 às regras do art. 10 dos tratados, mas não aqueles disponibilizados a partir da vigência daquela MP.

Também o Acórdão nº 101-97.070 entendeu que na vigência das Leis 9.249/95 e 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito e os dividendos é que eram tributados. E que, a partir da MP 2.158/01, a tributação deixou de depender de pagamento ou crédito (mesmo que presumidos), incidindo sobre os lucros apurados, e não mais sobre os dividendos.

Acrescentou a recorrente que, especificamente no caso da Argentina, os lucros auferidos pela Companhia Mega também teriam tributação ilegítima no Brasil, ainda que se considerados regidos pelo art. X do Tratado Brasil-Argentina, e não pelo art. VII.

Isso porque o art. XXIII, § 2º, do referido tratado previu o método de isenção para as participações societárias mais relevantes, o que significa que todo dividendo de origem Argentina pago a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% do capital da sociedade pagadora é sumariamente excluído de tributação no Brasil.

Como se observa da fl. 6 do termo de verificação fiscal, a recorrente detinha 34% do capital da Companhia Mega, de forma que a tributação dos lucros dessa no Brasil seria sempre incabível.

Afirmou que os lucros da Petrobras Netherlands BV, Petrobras International Braspetro BV e Companhia Mega S.A. também sofreram tributação de CSL, com fundamento no art. 21 da MP 2.158-35/01. Entretanto, à CSL também seria aplicável a previsão do art. 7º dos tratados.

Alegou, ainda, ter sido ilegal a recusa da compensação dos créditos de impostos pagos no exterior sob a regra prevista pelo art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97. O referido dispositivo tem por objetivo estimular que a distribuição dos lucros da controlada ou coligada estrangeira ao sócio do Brasil seja realizada num prazo razoavelmente curto: dois até dois anos após sua apuração.

Tal regra deixa de fazer sentido num sistema em que a tributação não mais dependa de ato de distribuição dos lucros aos sócios, mas passe a, por ficção legal, considerar automaticamente disponibilizados os lucros. Não por menos, a IN SRF 213/02, que disciplinou o crédito do imposto pago no exterior em seus artigos 14 e 15, não fez nenhuma alusão ao limite temporal previsto no art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97.

Nesse sentido, a única limitação para a utilização dos referidos créditos passou a ser de ordem qualitativa, tendo em vista que só é admitida a realização de compensação dos créditos com o imposto incidente no Brasil sobre os mesmo lucros. Precisamente pelo fato de essa compensação ter por finalidade eliminar a dupla tributação.

Sendo assim, a não compensação dos impostos pagos no exterior pelas controladas e controladas da recorrente constituiu, a seu ver, grave ilegalidade. Ademais,

durante, o curso da fiscalização, foram juntados aos autos documentos que comprovam os pagamentos dos referidos impostos na forma do art. 26 da Lei 9.249/95 e do art. 14 da IN 213/02 e que, se considerados, ensejariam o cancelamento das exigências.

Alegou, ainda, ser matéria pacífica na jurisprudência administrativa o não cabimento da exigência cumulativa de multa isolada com a multa de lançamento de ofício por caracterizar dupla penalização. Para corroborar sua alegação, colacionou as ementas dos Acórdãos n.ºs 101-132.980, 108-09802, 105-17066 e 108-09552.

Por todo o exposto, requereu o cancelamento integral das exigências de IRPJ e CSL sobre os lucros de suas controladas PN-BV, PIB-BV, residentes na Holanda, e Companhia Mega, residente na Argentina, tendo em vista o art. 7º do Tratado Brasil-Holanda e do Tratado Brasil-Argentina.

Alternativamente, requereu o igual cancelamento das exigências de IRPJ e CSL formalizadas sobre os lucros da Companhia Mega em virtude da obrigação assumida pelo Brasil de isentar de tributação os dividendos provenientes de sociedades argentinas participadas em mais de 10%.

Requereu, ainda, sejam deduzidos do lançamento os valores correspondentes aos impostos pagos pela sociedade PIB-BV, PN-BV e Companhia Mega.

E, por fim, requereu o cancelamento da exigência de multa isolada em razão do não pagamento das estimativas de IRPJ e CSL nos meses de dezembro/2005 e dezembro/2006 diante da impossibilidade de sua exigência cumulativa com a multa de lançamento de ofício.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 5/8/2010, acordaram os julgadores da 1ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I, por unanimidade de votos, negar integralmente procedência à impugnação, com base nos fundamentos que seguem.

Afirmou, primeiramente, que a jurisprudência não possui força vinculante, de forma que as autoridades administrativas não têm suas atividades atreladas à orientação firmada em jurisprudência, quer administrativa, quer judicial, conhecendo e decidindo somente sobre a conformidade do ato à lei.

Acerca da tributação de lucros auferidos no exterior, asseverou que, após a edição da MP 2.158/01, passaram a ser tributáveis na data do balanço levantado pela controlada, desde que não tivesse havido antecipação da disponibilização (art. 74, parágrafo único). E, ainda, que o que se busca é a correta repercussão da situação patrimonial das controladas no exterior no patrimônio da controladora brasileira, bem como o respectivo oferecimento à tributação dos lucros disponibilizados.

Em seguida, mencionou que a referida medida provisória está com sua constitucionalidade sendo questionada e julgada pelo Supremo Tribunal Federal. De forma que, até a conclusão desse julgamento, permanece em vigor a regra que determina que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior devem ser considerados

disponibilizados para a controladora ou coligada domiciliada no Brasil na data do balanço no qual tenham sido apurados.

Em seguida, atentou para a questão da incompetência da autoridade administrativa para examinar a constitucionalidade ou legalidade de leis inseridas no ordenamento jurídico nacional, conforme previsão do art. 102 da Constituição Federal de 1988.

Afirmou, ainda, que o que é vedado pelos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina é a tributação do lucro na origem, contudo, os referidos tratados não impedem a tributação quando distribuídos ou postos à disposição dos sócios ou acionistas, ainda que estes sejam residentes em outro Estado (tributação do lucro no destino).

Sobre a recusa da compensação questionada pela recorrente, afirmou que, conforme previsto pelo art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97, foi correto o entendimento da fiscalização sobre a preclusão do direito de eventual utilização dos impostos pagos no exterior para compensação do valor considerado disponibilizado.

Assim, foi mantido o lançamento do item acima descrito por não ter a recorrente apresentado elemento de prova capaz de elidi-lo.

Fundamentou a exigência de multa isolada, prevista pelo art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96, com a afirmativa de que as pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do lucro real devem pagar mensalmente o IRPJ e a CSL em forma de estimativa.

Dessa maneira, foi mantido o lançamento também neste item por não ter a recorrente apresentado elemento de prova capaz de elidi-lo.

Tendo o lançamento da CSL sido decorrente da mesma base de cálculo apurado no lançamento do IRPJ, deve ser aplicado ao lançamento conexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Como o lançamento de IRPJ foi considerado procedente, o lançamento conexo, de CSL, também é.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 2052 a 2103, em 13/9/2010, alegando, em síntese, o que aduzido em sede de impugnação e acrescentando o que segue.

Apresentou preliminar de nulidade do acórdão recorrido sob alegação de preterição de seu direito de defesa, com base nos arts. 31 e 59, II, do Decreto 70.235/72. Nesse sentido, apresentou acórdãos proferidos pela CSRF e diversas câmaras do CARF e, em seguida, enumerou todas as razões de defesa por ela apresentadas e que não foram apreciadas no acórdão recorrido.

Requeru, assim, a decretação da nulidade do acórdão nº 12-32.496 da 1ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I, para que outra decisão seja proferida em seu lugar com a apreciação das razões de defesa expostas na impugnação de fls. 1960 a 1998.

DA RESOLUÇÃO DO CARF

Em sessão do dia 4/12/2012, acordaram os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante a Resolução nº 1103-000.078, por maioria de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, por unanimidade, sobrestar o julgamento, nos termos da Portaria CARF 1/2012, conforme entendimento abaixo sintetizado.

Primeiramente, rejeitou-se a preliminar de nulidade do acórdão *a quo*, a qual possui como fundamento a falta de análise de algumas questões apresentadas pela recorrente em sua impugnação.

Com relação à inaplicabilidade ou não ao caso em questão do artigo 7º dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina, afirmou que essa questão não foi analisada de como deveria pelo acórdão recorrido, mas que a máxima economia da *ratio decidendi* não chega a configurar um *error in procedendo*.

Consignou que apesar de a fiscalização não ter afastado os argumentos apresentados pela recorrente no que tange a incompatibilidade da exigência cumulativa de multa isolada com multa proporcional, isso não indica que ela não apreciou tal matéria. Isso porque, por se tratar de *quaestio juris*, não há a necessidade de serem combatidos expressamente os argumentos jurídicos deduzidos pela recorrente.

Sobre a consecução da decadência para o *tax credit*, aduziu que essa questão não foi analisada como mereceria pelo acórdão *a quo*. A economia da fundamentação se coloca no limite, porém não chega a verter um *error in procedendo*, podendo eventualmente caracterizar um *error in iudicando*.

Nesse sentido, apontou que o acórdão recorrido se manifestou de maneira implícita acerca da matéria retromencionada, de acordo com trecho da resolução do CARF, de fls. 2.157 (e-processo), infratranscrito:

“O que disse o acórdão a quo, implicitamente, foi que, como o oferecimento à tributação dos lucros no exterior da Petrobras Netherlands B.V. (PNBV), da Petrobras Internacional Braspetro B.V. (PIBBV) e da Cia. Mega, dos anos de 2005 e 2006, deu-se somente com o lançamento de ofício em 2010, houve a consecução da decadência do tax credit, conforme o art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97. Isso, apesar de o lançamento ter adicionado ao lucro líquido, de ofício, os lucros no exterior de 2005 e 2006, das referidas entidades, pelo “regime de competência”, e, portanto, tributando-os dentro do prazo decadencial do art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97.”

Com relação à aplicabilidade e em que termos do artigo 23, § 2º, do Tratado Brasil-Argentina aos lucros auferidos em 2005 pela Cia. Mega, acentuou que o acórdão *a quo* não analisou essa matéria.

Nesse sentido, registrou que a análise dessa matéria não foi feita, pois trata-se de questão prejudicada e superada, devido ao entendimento de que deve-se tributar os lucros auferidos no exterior por meio de controladas e coligadas.

Apontou que durante as sustentações orais, o Procurador da Fazenda Nacional requereu o sobrestamento do feito, nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, devido ao reconhecimento de repercussão geral no RE nº 611.586.

Aduziu que no julgamento do RE nº 574.975, pelo STF, o Ministro Ricardo Lewandowski determinou a devolução dos autos referentes a esse feito ao tribunal de origem, a fim de que ocorra o sobrestamento do feito, nos termos do art. 543-B do CPC, cumprindo, desse modo, o que determina o artigo 1º da Portaria CARF 1/12.

Consignou que deve-se aplicar ao presente caso o artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, pois a questão de aplicabilidade, ou não, das normas de bloqueio dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina passa pela questão da constitucionalidade da norma de transparência fiscal prevista pelo artigo 74 da MP 2.158/01.

Por fim, afirmou que está caracterizada, no presente processo, a hipótese para sobrestamento do julgamento do presente feito.

DO DESPACHO DE RETORNO AOS AUTOS

Trata-se de despacho expedido em 24/2/2014 que determina a reinclusão do presente processo, o qual foi sobrestado, na pauta para julgamento.

Consignou que a inclusão na pauta para julgamento de processos que tratam de matérias que estão em repercussão geral sem trânsito em julgado no STF, de acordo com o rito do artigo 543-B do CPC, derivou do fato de a Portaria MF 545/2013 ter revogado o §§ 1º e 2º do artigo 62-A do Anexo II da Portaria MF 256/2009, o qual aprova o Regimento Interno Do CARF.

Determinou o retorno do presente processo para o CARF, de modo a prosseguir o julgamento, em consonância com o Decreto 70.235/72.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

Como se viu do relatório, durante as sustentações orais, na sessão de 4/12/12, o douto Procurador da Fazenda Nacional requereu o sobrestamento do feito, nos termos do art. 62-A, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Isso, em face do reconhecimento da repercussão geral, publicado em 2/5/2012, no RE nº 611.586, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, em que se discutiu a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória (MP) 2.158/01.

Na ocasião, esta Turma entendeu ser o caso de se aplicar o art. 62-A, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, porquanto a questão da aplicabilidade ou não das normas de bloqueio dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina, envolvidos na lide, passa pela questão da constitucionalidade da norma de transparência fiscal adotada pelo art. 74 da MP 2.158/01.

Assim, houve o sobrestamento do feito, por meio da Resolução nº 1103-000.078, da sessão de 4/12/12.

O citado RE nº 611.586-PR foi pautado, assim como o RE nº 541.090-SC, este sem repercussão geral, para julgamento em conjunto com o da finalização do julgamento da ADI nº 2.588-DF.

Na sessão de 10/4/13, o Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou o RE nº 611.586-PR, negando-se provimento ao recurso, por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio de Mello. O juízo extraído nesse julgamento foi o que já se dera na finalização do julgamento da ADI nº 2.588-DF, no qual se reconheceu a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória 2.158/01 para os lucros de controladas situadas em “paraíso fiscal”.

Anota-se que na ADI nº 2.588-DF o efetivo juízo sobre a constitucionalidade ou não do art. 74 da Medida Provisória 2.158/01 se reservou a:

- a) coligadas não situadas em “paraíso fiscal”, em relação aos lucros das quais foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 (votação por 6 a 4);
- b) controladas situadas em “paraíso fiscal”, em relação aos lucros das quais foi reconhecida a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 (votação por 6 a 4);
- c) lucros de controladas e coligadas apurados até 31/12/01, em relação aos quais foi reconhecida a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158/01 (igualmente por 6 a 4).

Nas hipóteses de lucros de coligadas em “paraíso fiscal” e de lucros de controladas fora de “paraíso fiscal”, não se atingiu o juízo efetivo no julgamento da referida ADI, porquanto não se colheu a votação mínima de 6 votos, num sentido ou noutro.

Como se disse, o resultado do julgamento do RE nº 611.586-PR, sob repercussão geral, está contido no do julgamento da ADI nº 2.588-DF.

Registra-se, também, que o julgamento do RE nº 541.090-SC, com relatoria designada ao Ministro Teori Zavascki, concluído igualmente em 10/4/13, deu-se provimento parcial ao recurso, para reconhecer a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 quanto a lucros de controlada fora de “paraíso fiscal”, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio de Mello e Celso de Mello. O placar foi de 5 a 4, com impedimento do Ministro Luiz Fux. Conforme dito, o julgamento desse RE não se deu sob repercussão geral.

No que toca ao RE nº 611.586-PR, sob repercussão geral, em consulta ao *site* do STF, consta como último andamento a publicação da ata de julgamento no DJe em 19/4/13. Não se tem notícia quanto a trânsito em julgado.

Ainda que o RE em questão não tenha seu julgamento transitado em julgado, houve a revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, pela Portaria MF 545, de 18/11/13 (DOU de 20/11/13). Ou seja, a revogação dos dispositivos que previam o sobrestamento do julgamento do recurso.

Diante dessa revogação, os autos do feito retornaram a este relator, para julgamento do recurso.

Em que pese ter apreciado a preliminar de nulidade do acórdão recorrido na Resolução nº 1103-000.0078, reitero seu exame no presente voto.

Articula a recorrente preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por não ter enfrentado todas as questões deduzidas na peça impugnatória.

Nesses termos, segundo a recorrente, o acórdão *a quo* não apreciou a questão da aplicabilidade do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda e do art. 7º do Tratado Brasil-Argentina, na pretensão fiscal sobre os lucros das controladas Petrobras Netherlands B.V. (PN-BV), Petrobras Internacional Braspetro B.V. (PIB-BV), ambas residentes na Holanda, e sobre os lucros da então coligada Companhia Mega S.A. (Cia. Mega), residente na Argentina.

Também, não teria sido enfrentada a questão da aplicação do art. 23, § 2º, do Tratado Brasil-Argentina, caso fosse superada a questão da incidência do art. 7º desse tratado. O preceito daquele artigo prevê a isenção no Brasil dos dividendos pagos por sociedade residente na Argentina a sociedade residente no Brasil que possua mai de 10% do capital daquela.

Ainda, carentes de apreciação pelo acórdão de origem a questão da aplicabilidade dos referidos tratados à CSL, bem como as razões de fato e de direito da inaplicabilidade do prazo decadencial para o *tax credit*, previsto no art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97, por incompatibilidade lógica com o art. 74 da MP 2.158/01.

Mais. Alega a recorrente que não houve enfrentamento das razões da incompatibilidade da exigência cumulativa de multa isolada com a multa proporcional.

Sobre a questão da aplicabilidade ou não do art. 7º dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina, reconheço que a *ratio decidendi* não foi vazada como deveria. Transcrevo os seguintes excertos do voto do relator (fl. 2048; fl. 7 do acórdão):

Houve a tributação de lucros auferidos no exterior (e não de dividendos), através de controladas e coligadas domiciliadas no exterior. O lançamento teve por base legal o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, em pleno vigor.

As sociedades controlada e controladora devem ser tratadas como entidades independentes. O que os tratados referidos pelo interessado vedam é a tributação do lucro na origem, mas não impedem a tributação quando forem distribuídos ou postos à disposição dos sócios ou acionistas, ainda que estes sejam residentes em outro Estado (tributação do lucro no destino). (grifamos)

Como disse, conquanto a *ratio decidendi* não tenha sido deduzida como deveria ter sido, sua máxima economia não chega a aperfeiçoar *error in procedendo*, no caso, carência de exame da questão. É como entendo.

No que concerne à questão da multa isolada, não acuso a ausência de apreciação da questão. Há fundamento deduzido para manutenção da multa, ainda que os argumentos deduzidos pela recorrente não tenham sido expressamente afastados. Trata-se de *quaestio juris*, cuja apreciação não implica enfrentamento expresso dos argumentos jurídicos deduzidos pela recorrente.

Quanto à consecução da decadência para o *tax credit*, uma vez mais reconheço que o acórdão recorrido não deduziu sua *ratio decidendi* como mereceria. A economia dessa, no caso, se põe no limite do que se pode colocar como fundamentação do decisório.

O que disse o acórdão *a quo*, implicitamente, foi que, como o oferecimento à tributação dos lucros no exterior da Petrobras Netherlands B.V. (PN-BV), da Petrobras Internacional Braspetro B.V. (PIB-BV) e da Cia. Mega, dos anos de 2005 e 2006, deu-se somente com o lançamento de ofício em 2010, houve a consecução da decadência do *tax credit*, conforme o art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97.

Isso, apesar de o lançamento ter adicionado ao lucro líquido, de ofício, os lucros no exterior de 2005 e 2006, das referidas entidades, pelo “regime de competência”, e, portanto, tributando-os dentro do prazo decadencial do art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97.

Como disse, a economia da fundamentação do decidido se coloca no limite, a meu ver, de modo que pode haver *error in judicando*, mas não se ultimou um *error in procedendo*.

Sobre a questão da aplicabilidade e em que termos do art. 23, § 2º, do Tratado Brasil-Argentina, quanto aos lucros da Cia. Mega auferidos em 2005, superada a aplicação do art. 7º do referido tratado, observo o seguinte.

O acórdão de origem deixou de apreciar essa questão por se encontrar prejudicada, em face de seu entendimento de que se tributam lucros auferidos no exterior, por meio de controladas e coligadas, pela pessoa jurídica no Brasil. Ou seja, teve-a por superada.

Em tais termos, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão *a quo*.

Passo, assim, ao exame do mérito.

Como se sabe, o regime de tributação das *Controlled Foreign Corporations*, conhecidas como CFC, impõe a transparência fiscal de uma entidade residente no exterior de país, em relação a seus sócios ou acionistas residentes desse país, como se aquela entidade no exterior inexistisse, de modo que os lucros auferidos pela entidade no exterior são tributados diretamente na pessoa de seus sócios ou acionistas. Ou seja, os lucros da entidade residente no exterior são tratados como se houvessem sido auferidos diretamente por seus sócios ou acionistas, sendo considerada transparente a entidade no exterior.

É **pressuposto** de uma CFC que ela configure, sob a legislação tributária do país de residência da adoção do regime (de CFC), uma entidade **independente**.

Não sendo ela um ente autônomo, ou não sendo ela considerada ente autônomo, distinto de seus sócios ou acionistas, não se está diante de uma CFC. Até porque, do contrário, é totalmente desnecessária uma legislação que imponha um regime de CFC.

Em regra, no regime de tributação de CFC (regime de CFC), a transparência fiscal da pessoa jurídica residente no exterior (entidade transparente ou *pass-throug entity*) é estabelecida pelas legislações desde que se concretizem **certos requisitos**. Tais são:

- haver controle sobre a sociedade residente no exterior do país pelos sócios ou acionistas residentes no país;
- a sociedade ser residente em jurisdição de tributação favorecida (critério ou abordagem jurisdicional); e/ou
- os lucros da sociedade no exterior ser formado por rendimentos passivos, como royalties, alugueis, dividendos, ganhos de capital, etc. (critério ou abordagem transacional).

Em geral, as legislações adotam uma **combinação** dos métodos jurisdicional e transacional, com diferenças de grau quanto aos requisitos do método jurisdicional e do transacional.

Disse, **em regra**, o regime de CFC (*Controlled Foreign Corporations*) é caracterizado pela presença de **certos requisitos**, acima relacionados. É o que se dá na esmagadora maioria das legislações que impõem o regime de CFC. Hipótese isolada há, porém, em que o regime é adotado mesmo sem previsão de tais requisitos. É caso do Brasil. E, **anteriormente**, a Nova Zelândia – ao que sabemos, esse país passou a adotar recentemente o regime de CFC condicionado aos requisitos supradescritos.

O Brasil adota um **regime de CFC**? A resposta é **afirmativa**, a meu ver.

Mas, um regime de CFC nos moldes da lei brasileira tem *função diversa* ao regime de CFC que se põe em regra, e irradia eventuais efeitos diversos em relação a tratados.

Ou seja, a *função* e *eventuais efeitos* perante *tratados* são *diversos* diante de um regime de CFC imposto que não se limite a sociedades investidas residentes em jurisdição de baixa tributação e/ou cujos lucros não sejam compostos por rendimentos passivos, e mesmo que não haja controle de tais sociedades por parte dos sócios ou acionistas residentes no país que adota tal regime.

Em regra, o regime de CFC tem *função antielisiva ou antielusiva*, ou de *correção de “abusos”*. *I.e.*, o regime de CFC imposto sob os requisitos já descritos (métodos jurisdicional e transacional, variáveis por país) tem função antielisiva ou de evitamento de “abusos”. Evita-se que sejam usadas sociedades interpostas em *jurisdições de tributação favorecida* e/ou no *auferimento de rendas passivas*, como meio de se furtar ou mesmo de diferimento da tributação.

É *para essa função antielisiva ou de correção de “abusos”* que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em *jurisdição de baixa tributação* e/ou que *realiza proponderantemente rendimentos passivos*, como lucros *auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas* daquelas sociedades, tornando-as *transparentes*. Aí há uma *finalidade antielisiva ou antielusiva*.

Isso *não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil*, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação favorecida, nem que seus lucros sejam representativos majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, *não possui função antielisiva* ou de *correção de “abusos”*.

Pois bem.

Disse acima que o Brasil *incorpora um regime de CFC* – ainda que diverso do da maioria dos países, como um regramento “geral”, sem função antielisiva ou antielusiva.

Eis a dicção do art. 74 da Medida Provisória 2.158/01:

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

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

O objeto da tributação são os *lucros da investida no exterior* que são *considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil*.

Ou se pode dizer que a *tributação recai sobre dividendos fictos*? Noutras palavras, o legislador criou uma hipótese de *distribuição ficta de dividendos*?

Pressuposto da apreciação das questões é a **constitucionalidade** do art. 74 da MP 2.158/01. Já se viu que, no julgamento da ADI nº 2.588-DF, fixou-se **definitivamente** o entendimento de que o art. 74 da MP 2.158/01 é **constitucional** em relação a lucros de **controladas** domiciliadas em **“paraíso fiscal”**, e **inconstitucional** quanto a lucros de **coligadas não domiciliadas em “paraíso fiscal”**.

O julgamento da ADI nº 2.588-DF teve seu trânsito em julgado em 17/2/14, segundo informação obtida no *site* do STF.

Por conseguinte, resulta **afastada a exigência de IRPJ e de CSL** sobre os lucros auferidos pela **Compañia Mega**, domiciliada na Argentina, porquanto se trata de investida **coligada** da recorrente **fora de “paraíso fiscal”**. A participação da recorrente na Compañia Mega é de 34% em seu capital (a YPF S.A. *detém 38% de seu capital*).

Não houve a interpretação *com essa carga de definitividade* em relação a lucros de **controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”**, nem para com lucros de **coligadas domiciliadas em “paraíso fiscal”**. Estamos diante de lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”. Como se sabe, a este órgão é defeso se manifestar sobre constitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2¹ e o art. 26-A do Decreto 70.235/72 com a redação da Lei 11.941/09.

Nesse passo, vem à lume a questão da aplicabilidade do art. 10 ou do art. 7º dos tratados, os quais versam, respectivamente, sobre a competência impositiva dos Estados contratantes: quanto a dividendos pagos e recebidos (art. 10 dos tratados); quanto a lucros de entidade autônoma e independente (art. 7º dos tratados). No caso, trata-se da questão da aplicabilidade do art. 10 ou do art. 7º dos tratados celebrados com a Holanda e com a Argentina, que seguem o modelo OCDE.

A redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Mas, podem ser tributados dividendos fictos?

Antes de falar sobre dividendos fictamente distribuídos, trato do argumento de que o suporte fático eleito pela norma legal não são os dividendos, pois o que se tributa são os lucros *antes de descontado* o tributo pago no país de origem. E, por óbvio, só se cogita de dividendos após todas as despesas incorridas, nas quais se inclui o tributo pago sobre os lucros no país de origem. O que a sociedade delibera distribuir aos sócios ou acionistas, como dividendos, só pode ser o resultado líquido do tributo pago sobre o lucro.

Essa dimensão do pressuposto fático de incidência tributária é prevista textualmente no art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02:

§ 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.

O argumento não me impressiona, se interpretado o art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02 *em seus devidos termos*.

Dividendos ***são distribuição de lucros*** apurados pela sociedade a seus sócios ou acionistas. E só há lucros distribuíveis após a despesa com pagamento de tributo sobre o lucro.

Entretanto, o *mesmo argumento* caberia para tributação de lucros da sociedade controlada ou coligada no exterior. Lucros da sociedade são o resultado líquido de um período, após a despesa incorrida com tributo: só se pode falar de lucros, ainda mais lucros distribuíveis, após a despesa incorrida com tributo pago sobre o lucro; afinal o objeto da tributação, se não forem dividendos, é o lucro líquido auferido pela controlada ou coligada no exterior.

A meu ver, o que o art. 1º, § 7º, da IN 213/02 fez, ao interpretar o comando legal, foi o seguinte.

A norma legal confere o *tax credit* correspondente ao tributo pago no exterior, com a instituição da tributação em bases universais para a pessoa jurídica. Ao se ver sistematicamente o objeto da tributação, em bases universais, o valor do tributo pago no exterior ***não é despesa***, mas ***ativo da controladora*** ou da ***coligada-participante no Brasil*** – afinal, referido valor é *compensável* no País – ou melhor, ***desde que e no limite do que seja compensável*** no País.

Logo, como a lei confere o *tax credit* relativo ao tributo pago no país de origem, o legislador infralegal, ao falar que os lucros do exterior da controlada ou coligada serão considerados antes de descontado o tributo pago no país de origem, simplesmente utilizou a expressão como *técnica tributária* de se reconhecer que tal valor não deve reduzir a base tributável, por ser um *ativo*.

E a leitura que faço do art. 1º, § 7º, da IN SRF 213/02 é a de considerar os ***lucros antes*** de descontado o tributo pago no país de origem, ***no limite do compensável no País***.

Nesse passo, e nos termos acima expostos, cuida-se de *técnica tributária* que ***não desborda o limite legal***.

I.e., versa-se técnica de aplicação e, assim, de interpretação das normas legais, desde que (o antes de descontado) nos limites do imposto que seja compensável no País. Não se está, com isso, a ***tributar*** algo por ***ficção*** ou mesmo por ***presunção***, ou precisamente: ***não se está definindo materialidade*** ou ***seu aspecto temporal*** por ***ficção***, ou mesmo por ***presunção***. É como entendo.

Daí ter dito que o argumento não impressiona, interpretado o preceito em comentário em seus devidos termos.

Como disse, a redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Retomo, pois, a questão que considero fundamental: ***podem ser tributados dividendos fictos?*** A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre dividendos fictos?

É sabido que *não se pode empregar ficção legal* para alcançar *materialidade* ou se *antecipar seu aspecto temporal* quando a Constituição Federal *usa essa materialidade* na definição de competência tributária dos entes políticos.

Nesse sentido, o art. 110 do CTN² seria inclusive despiciendo, assumindo feição didática.

Também, por óbvio que o CTN *não pode dar “carta branca”* ao *legislador ordinário*, para, dessa forma, voltar a materialidade, inclusive em seu aspecto temporal, empregada pela Constituição Federal para outorga de competência tributária.

Não é a isso que se presta o § 2º do art. 43 do CTN. E também não é diferente o que se passa em relação ao § 1º do art. 43 do CTN. Não é a lei ordinária que, a bel prazer, e a seu exclusivo talento, irá determinar como e quando se dá a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, da receita ou do rendimento.

Além disso, é *regra hermenêutica elementar* que o parágrafo de um artigo se subordina à cabeça (*caput*) dele.

Sublinhe-se, ainda que seja evidente: o pressuposto adotado é a constitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN.

Mais.

Veja-se o que dispõe o *art. 10 do Tratado Brasil-Holanda*, incorporado ao direito doméstico pelo Decreto 331/92, que, na essência, é *igual ao art. 10 do Tratado Brasil-Argentina* (há uma variação no § 5º do art. 10, a qual não afeta a questão em dissídio):

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 se originaram os dividendos pagos.****

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de

² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

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 os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali 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.

É muito claro que o dispositivo convencional trata dos dividendos **pagos**, ao versar sobre a competência tributária cumulativa dos Estados contratantes sobre a materialidade em questão.

O problema da *qualificação* de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda (e do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina), em seu § 3º.

Ainda, o referido § 3º do art. 10 do tratado **não permite** que se considerem como **dividendos** os distribuídos **ficamente**.

E também remete ao Estado-fonte, *i.e.*, ao Estado contratante em que reside a sociedade distribuidora dos dividendos, a **qualificação residual de dividendos**, mas coloca

como **um dos limites**: a distribuição **efetiva**. É expressa nesse sentido a parte final do § 3º do art. 10 do tratado em questão.

Interdita-se, pois, inserir na moldura de dividendos os fictos ou os distribuídos fictamente.

Ainda, registre-se que o § 6º do art. 10 do tratado prevê – tal como no Modelo OCDE – cláusula de salvaguarda.

Impede-se que um Estado contratante pretenda tributar indiretamente como dividendos ou até mesmo como lucros não distribuídos (o que é diferente de dividendos) certos valores correspondentes a lucros ou rendimentos. Os lucros e rendimentos de uma sociedade residente no Estado contratante “X” são realizados no Estado contratante “Y”. Se aquela sociedade residente no Estado “X” pagar dividendos a quem não seja residente no Estado “Y”, mesmo que os dividendos pagos sejam originários de lucros ou rendimentos realizados no Estado “Y”, tais dividendos não poderão ser tributados nesse Estado “Y”. O mesmo vale para lucros não distribuídos. Veda-se uma tributação extraterritorial em tais moldes.

Ao fazer esse registro, quero dizer que o tratado *não dá margem* a permitir que o art. 10 seja aplicado a *dividendos fictos* ou *distribuídos fictamente*.

Todo o art. 10 do tratado em comentário cuida de dividendos **pagos**, ao delinear a **competência tributária cumulativa** do **Estado contratante em que reside o sócio ou o acionista**, com a do *Estado contratante em que reside a sociedade que distribui (paga) os dividendos*.

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*.

Por outro lado, *seja* como **corolário** do que se deduziu, *seja* pela **interpretação e aplicação direta do art. 10** dos tratados em jogo, fica evidenciado claramente o seguinte: o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda e o art. 10 do Tratado Brasil-Argentina são **inaplicáveis** sobre o suporte fático em dissídio.

Não vejo como se possa dar interpretação diversa.

Essas são as **duas primeiras exegeses extraíveis**. Tais exegeses *funcionam* como fundamentos para a **conclusão** da inaplicabilidade do art. 10 dos tratados em debate sobre a materialidade em dissídio.

Reitero-as.

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 **consolidação dos balanços de entes juridicamente independentes** (inicialmente, controladora e controladas) se deu por ideia dos anglo-saxões – desconexão com o princípio da separação patrimonial que caracteriza a personalidade jurídica distinta de cada entidade. Posteriormente, desenvolveu-se essa ideia **em relação às coligadas**, mas de forma a não se inserirem nas demonstrações consolidadas do grupo societário os ativos, os passivos, as receitas e as despesas dos entes coligados, e sim a **parcela proporcional à participação da coligada-participante no patrimônio líquido delas**. Isso inclui justamente a **parcela proporcional da investidora nos resultados líquidos das coligadas** (pois seus resultados estão contidos no patrimônio líquido delas, fazendo parte de sua variação – observa-se que essa variação do patrimônio líquido não se dá somente com os resultados líquidos).

Dessa forma, surgiu a chamada **one line consolidation**, aplicada às coligadas e às controladas. Trata-se da **consolidação em uma linha, no balanço individual da investidora, do patrimônio líquido de suas controladas e coligadas** - destacando-se do balanço consolidado do grupo (até então, somente nesse aparecia o patrimônio líquido das investidas). Isto significa dizer: tem-se a consolidação em uma linha no balanço individual da investidora (= no seu ativo) os balanços de suas controladas e coligadas. **Assim nasceu o método da equivalência patrimonial** das investidas (controladas e coligadas).

A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai na essência sobre a **parte da one line consolidation** (consolidação em uma linha) **das investidas no exterior** que **corresponda a seus lucros contidos nessa consolidação em uma linha na investidora no Brasil**. Independentemente de os lucros considerados serem os apurados segundo o BR-GAAP ou pelo GAAP local (contabilidade brasileira ou estrangeira), a essência é igual.

Mas, será isso mesmo?

Como o pressuposto é a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01, **em princípio, temos de admitir** na essência aquela afirmação como **regramento geral**.

Anote-se que isso **não é o mesmo que ficção legal**. É, como dito adiante, **“desconsiderar” por lei a personalidade jurídica** da controlada ou coligada, tornando-a **transparente** perante a controladora ou coligada-participante (entidade transparente ou *pass-through entity*). É **uma parença** (pois difere) com a tributação sobre lucro do **grupo societário** – regime tributário para grupo de empresa (**group tax regime**), que apresenta variações nos países que a adotam.

A questão é se tal colocação pode prevalecer diante de **regramentos específicos**. Precisamente, diante de norma *especial* de tratado, no caso, o art. 7º dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina.

Eis a dicção do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda (Decreto 332/91), e, na sequência, do art. 7º do Tratado Brasil-Argentina (Decreto 87.976/82) – ambos são praticamente iguais:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

2. Ressalvado o disposto no parágrafo 3º, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali 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 não é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.

Lucros das empresas

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

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

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

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

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

O art. 7º dos tratados em questão atribui competência exclusiva para tributação dos lucros de sociedade residente num Estado contratante a este Estado.

Retome-se aquela afirmação posta logo após as duas primeiras conclusões extraídas.

A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 é o de considerar os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior **como auferidos diretamente pela controladora ou coligada-participantes no Brasil.**

Noutras palavras, é a tributação, na essência, de **parte** da *one line consolidation* dos balanços **das investidas no exterior correspondente a seus lucros contidos nessa consolidação** (de seus balanços) **em uma linha** no ativo **da investidora no Brasil**. Isso, independentemente de se adotar o BR-Gaap ou o Gaap local para apuração dos lucros (a essência não muda).

Ora, o prevalecimento dessa asserção ou interpretação, em face do art. 7º dos referidos tratados, com a devida vênia, seria frontal violação desse.

Esclareço.

O art. 7º dos tratados é textual ao vedar a tributação dos lucros de sociedade residente num Estado contratante por outro Estado contratante.

A aplicação daquela colocação seria simplesmente **desconsiderar a personalidade jurídica** da sociedade residente num Estado contratante (no caso vertente, na Holanda e na Argentina), **para evitar a norma de bloqueio do art. 7º dos tratados!**

Pouco sentido haveria para a existência do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda e do art. 7º do Tratado Brasil-Argentina, se eles não fossem normas de bloqueio para as situações de fato em dissídio.

Afinal, como eles teriam a devida eficácia, se se pudessem tributar os lucros auferidos pelas controladas ou coligada na Holanda e na Argentina, considerando-os auferidos pela controladora ou coligada-participante no Brasil?

Com todas as vênias aos que pensam diversamente, dessa forma, *seria fácil se violar qualquer norma convencional que o Brasil honrara respeitar!*

Ainda no mesmo sentido, bastariam o Brasil ou o outro Estado contratante procederem a uma **qualificação** a seu **exclusivo talante** do que (não) sejam **lucros** de controlada ou coligada residente no outro dos Estados contratantes, e, assim, **mudar** a qualificação de lucros para outro tipo de renda ou rendimento, para frustrar norma convencional que as partes **firmaram e honraram respeitar!**

Pois bem. Evidentemente o regramento *geral* tem de *ceder* diante do regramento *especial*, ou então esse pouco vale.

A meu ver, de nada adianta dizer que o que se tributa com o art. 74 da MP 2.158/01 é o *espelho* ou *reflexo* no Brasil, dos lucros auferidos pela controlada ou coligada no exterior, concretizado pelo método da equivalência patrimonial.

A **essência** é a mesma. É exprimir o mais do mesmo. O art. 7º do Tratado Brasil-Holanda e o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina são **normas de bloqueio** que **vedam** a tributação dos **lucros** auferidos ou apurados pela controlada ou coligada na Holanda e na Argentina, **na controladora** ou **na coligada-participante** no Brasil.

Que o art. 7º dos referidos tratados é norma de bloqueio que veda o Estado contratante de tributar **fato jurídico-econômico atrelado a residente no outro Estado contratante**, não existe dúvida.

Dizendo por outras palavras o que dissemos antes, o art. 7º do Tratado Brasil-Holanda e o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina são **normas de bloqueio** que recaem **sobre certa objetividade: lucros** auferidos ou apurados pela controlada ou coligada na Holanda e na Argentina. Claro, controlada ou coligada de controladora ou coligada-participante no Brasil. É **isso o que não pode ser tributado** (pelo Brasil).

Igualmente, lucros auferidos ou apurados pela controlada ou coligada no Brasil são a objetividade sobre que recaem essas mesmas normas de bloqueio. ***Só o Brasil pode tributá-los.*** É *isso o que não pode ser tributado* (pela Holanda e pela Argentina).

Reitero. O contrário seria ***desconsiderar, no âmbito dos tratados, a personalidade jurídica*** das sociedades residentes no Estado contratante (Holanda e Argentina), para alcançar ***materialidade vedada*** à tributação no outro Estado contratante (Brasil).

Daí ter dito violação frontal às normas convencionais do art. 7º dos referidos tratados.

Como disse, o regime de transparência fiscal adotado pelo Brasil pode ser interpretado como a tributação dos lucros auferidos ***pela*** sociedade no Brasil, ***por meio*** das controladas ou coligadas no exterior, à vista do pressuposto de constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01.

No fundo, ***isso é “desconsiderar” por lei a personalidade jurídica*** da controlada ou da coligada no exterior, tornando-as ***transparentes*** para com a controladora ou coligada-participante no Brasil, como ***semelhançemente***, ou melhor, ***proximamente***, ocorreria na ***consideração do resultado do grupo societário*** – regime tributário para grupo de empresa (*group tax regime*), como o *Organschaft*, o *group relief* (alguns dos tipos de regime de tributação do resultado do grupo societário, adotados em diversos países).

É o que se dá, mesmo se dizendo ou se pretendendo dizer, por outro ângulo, que aqueles lucros ***já representam rendimentos (receitas)*** que compõem o lucro (por isso auferidas) ***da sociedade no Brasil***, encontrando-se ***aqueles lucros*** disponíveis jurídica ou economicamente. É o ***pressuposto da constitucionalidade*** do art. 74 da MP 2.158/01, que aqui se impõe. É a transparência fiscal.

“Desconsiderar” por lei a personalidade jurídica de um ente não é verdadeira desconsideração da personalidade jurídica (daí ter colocado entre aspas). Isso é ***técnica legal*** (de lei) para atribuição, ou de responsabilidade (v.g., arts. 130 a 134 do CTN), ou de certo aspecto de um pressuposto fático, a outro ente. Verdadeira desconsideração da personalidade jurídica é aquela feita ***pelo aplicador da lei***.

Também isso ***não é sinônimo de ficção legal***. No caso em análise, é ***parecença*** com a ***consideração do lucro do grupo societário***. Ou ainda, à vista da ***profundidade da pertinência*** e da ***vinculação*** de certa materialidade de um ente com a de outro, é dizer ou se pretender dizer que os ***lucros da controlada ou da coligada*** são lucros ***da sociedade no Brasil***, ou lucros auferidos ***pela sociedade no Brasil, por meio*** daquelas, disponíveis, pois, jurídica ou economicamente. É o pressuposto da constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01; é a ***transparência fiscal***.

Como já disse, é a tributação, na essência, de ***parte da one line consolidation*** dos balanços ***das investidas no exterior correspondente a seus lucros contidos nessa consolidação*** (de seus balanços) ***em uma linha*** no ativo ***da investidora no Brasil***. Independentemente de os lucros considerados serem os apurados pelo BR-GAAP ou pelo GAAP local, o cerne (essência) é o mesmo. O princípio, ou melhor, o conceito é igual, para o alcance da tributação.

Mas esse regramento *geral*, como igualmente disse, não pode prevalecer em face de regramento *específico*, de norma *especial* – ou esta a pouco se presta.

Uma coisa é “desconsiderar” a personalidade jurídica *por lei* doméstica *considerando transparente* a sociedade residente no exterior; para *considerar* como já auferidos pela investidora no País lucros auferidos pela investida no exterior (entidade transparente – *pass-through entity*).

Outra, muito distinta, é *querer desconsiderar* a personalidade jurídica das sociedades residentes no outro Estado contratante *com o qual há tratado* para evitar dupla tributação (art. 7º), para *considerar* como já auferidos pela investidora no Brasil lucros auferidos pela investida residente no outro Estado contratante.

Quando muito, poderia ser dito que o art. 7º dos tratados não se colocaria como norma de bloqueio na presença de uma situação compreendida pelo regime de CFC *circunscrito sob os critérios* ou abordagens *transacionais e/ou jurisdicionais*, e de *controle* do Estado contratante. *I.e.*, se o regime de CFC do Estado contratante *tivesse função antielisiva ou antielusiva*.

Outro aspecto. É claro que, *em um cenário de um regime CFC de função antielisiva ou antielusiva, nem todos os lucros* da sociedade residente num Estado contratante *seriam alcançáveis* pelo outro Estado contratante.

Os lucros da sociedade residente num Estado contratante que não fossem auferidos em jurisdição de baixa tributação e/ou não fossem constituídos de renda passiva (= diverso da função antielisiva) *não seriam tributáveis no outro Estado contratante*: ou seja, *a tais lucros “continuará” a ser aplicável o art. 7º dos tratados*, como norma de bloqueio.

Nessa linha caminharam os Comentários da OCDE a partir de 2003.

Disse acima, *quando muito*, pois, ainda assim, tal interpretação é *discutível*; não por menos, tais Comentários da OCDE têm sido objeto de censura pela doutrina. Nesse sentido, alega-se que a própria norma convencional tem de prever a inaplicabilidade do art. 7º diante de norma doméstica de função antielisiva, inexistindo um princípio não escrito antielisivo nesse sentido.

Quando muito, sob esse ângulo é que se podem interpretar a *contrario sensu* o art. 23, §§ 5º e 6º, do *Tratado Brasil-República Tcheca e Brasil-República Eslovaca* (Decreto 43/91), o art. 23, §§ 5º e 6º, do *Tratado Brasil-Dinamarca* (Decreto 75.106/74) e o art. 24, §§ 5º e 6º, do *Tratado Brasil-Noruega* (Decreto 86.710/81)³. Ou seja, *quando muito*, sob o enfoque

³ Decreto 43/91:

ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade de um Estado Contratante, cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não serão tributáveis nesse último Estado.

6. O valor das ações emitidas por uma sociedade anônima de um Estado Contratante, cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não estará sujeito a imposto sobre a renda neste último Estado.

Decreto 75.106/74:

ARTIGO 23

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 18/03/2015

5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 18/03/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 31/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de regras de CFC que alcançam lucros de controladas sob regime privilegiado e/ou dominados por rendas passivas (função antielisiva ou antielusiva) é que se podem invocar tais normas, *em relação* a tratados sem essas disposições expressas.

A propósito, vale citar dois casos emblemáticos. Um é o decidido pelo Conselho de Estado da França em 2002, conhecido como caso *Schneider*.

De modo resumido, a França possui um regime de CFC para alcançar lucros de controlada no exterior que sejam compostos por menos de 50% de rendas ativas e desde que a controlada esteja sujeita a regime de baixa tributação (inferior a 50% ao da França). É o regime de CFC de *função antielisiva*. No caso, a controlada de investidora francesa atendia aos referidos requisitos, sendo residente na Suíça. O Conselho de Estado da França entendeu ser aplicável o art. 7º do tratado com a Suíça, reconhecendo que os lucros da controlada suíça não poderiam ser tributados na França, pela aplicação de seu regime de CFC, *embora esse seja de caráter antielisivo*. **Preponderou** o entendimento de que, para ser aplicável o regime de CFC francês (que é diferente do brasileiro, como se viu), seria **necessária norma convencional expressa afastando o art. 7º do tratado**.

Outro caso é o decidido pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia, conhecido como caso *A Oyi Abp*.

Também, de modo bem resumido, a Finlândia possui um **regime de CFC parecido com o da França** (de função antielisiva ou antielusiva) – mesmo anteriormente à reforma de 2009 (o caso ocorreu bem antes da reforma). A sociedade residente na Finlândia tinha uma controlada na Bélgica, a qual estava sujeita nesse país a uma tributação “favorecida”. Aplicou-se a legislação de CFC finlandesa para tributar os lucros da controlada na Bélgica. A Suprema Corte Administrativa da Finlândia **entendeu ser aplicável a legislação de CFC finlandesa**, e, pois, **compatível** com o tratado entre esse país e a Bélgica para evitar a dupla tributação, *afastando o art. 7º do tratado*. Compatível, pois, o entendimento foi o de que o tratado também objetiva a elisão fiscal internacional, tal como a legislação de CFC finlandesa.

Daí haver dito e repetido que, **quando muito**, poderia ser cogitada a inaplicabilidade do art. 7º dos tratados, diante de um regime de CFC **circunscrito sob critérios transacional e/ou jurisdicional**.

Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

6. O valor das ações emitidas por uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não será tributável neste último Estado.

Decreto 86.710/81:

ARTIGO 24

Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não serão tributáveis neste último Estado.

6. O valor das ações emitidas por uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não será tributável neste último Estado.

Não é o que se dá aqui.

Fica, pois, a meu ver, evidente ser aplicável no caso vertente o art. 7º dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina, em face do que não são tributáveis no Brasil os lucros no exterior em discussão.

A propósito, cito também o Acórdão nº 101-95.802, da sessão de 19/10/06, e o Acórdão nº 101-97.070, da sessão de 17/12/08, ambos da 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, de relatoria da ilustre ex-Conselheira Sandra Faroni.

Em ambos os acórdãos se reconheceu que, com o art. 74 da MP 2.158/01, passaram a ser tributados os lucros apurados pela controlada ou coligadas no exterior, sendo aplicável o art. 7º do Tratado Brasil-Espanha, o que interdita a tributação no Brasil dos lucros apurados por meio da investida na Espanha. Mesmo no Acórdão nº 101-97.070 (conhecido como caso *Eagle 2*), o entendimento da ilustre relatora não fora vencido, quanto à aplicação do ar. 7º do tratado aos lucros apurados pela controlada na Espanha.

Eis excerto da ementa do Acórdão nº 101-95.802:

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR – Na Lei n. 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o **que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.**

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA – Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda **entre Brasil e a Espanha**, promulgada pelo Decreto n. 76.795, de 1976, em se tratando de **lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.**

Cito também excerto da ementa do Acórdão nº 101-97.070:

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR - Na vigência das Leis 9.249/95 e Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na (sic.) ei nº 9.532/97), e o **que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que presumidos), passando a incidir sobre os lucros apurados, e não mais sobre dividendos.**

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA- Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal cru Matéria de Imposto

sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil.

Ainda assim, prossigo.

Os Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina *não possuem dispositivos* como os previstos nos tratados celebrados pelo País *com o México e com o Peru* (respectivamente, § 3º do art. 28 e alínea “d” do item 5 do Protocolo). Veja-se o que preveem os tratados firmados entre o Brasil e esses países, incorporados ao direito doméstico⁴.

Tratado Brasil-México (Decreto 6.000/06, art. 28, § 3º):

ARTIGO 28

Disposições Diversas

1. As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim.

2. Nenhuma disposição da Convenção, exceto no que diz respeito ao Artigo de "Troca de Informações", será aplicável:

a) aos rendimentos que estejam isentos de imposto num Estado Contratante do qual o beneficiário efetivo do rendimento seja

⁴ Seria discutível se o dispositivo previsto no Tratado Brasil-África do Sul (Decreto 5.922/06) teria o mesmo alcance que o dos ora citados (Tratados Brasil-México e Brasil-Peru):

"6. Com referência ao Artigo 24

a) Fica entendido que, com relação ao Artigo 24, exigências adicionais razoáveis que não o pagamento de impostos não constituirão discriminação como considerada nos parágrafos 1 e 4.

b) Fica entendido que as disposições do parágrafo 5 do Artigo 10 não estão em conflito com as disposições do parágrafo 2 do Artigo 24.

c) Fica entendido que as disposições da legislação tributária brasileira que não permitem que os "royalties" conforme definidos no parágrafo 3 do Artigo 12, pagos por um estabelecimento permanente situado no Brasil a um residente da África do Sul que desenvolva uma atividade empresarial no Brasil por meio desse estabelecimento permanente, seja dedutível no momento da determinação dos rendimentos tributáveis desse estabelecimento permanente não estão em conflito com as disposições do parágrafo 3 do Artigo 24.

d) Fica entendido que, como as filiais da África do Sul de sociedades que têm sua sede de direção efetiva fora da África do Sul estão isentas do imposto secundário sobre as sociedades, nada contido no presente Artigo impedirá a África do Sul de instituir, sobre os lucros atribuíveis a um estabelecimento permanente na África do Sul de uma sociedade residente do Brasil, um imposto a uma alíquota que não exceda a alíquota do imposto normal sobre as sociedades de mais que cinco pontos percentuais

e) Fica ademais entendido que, se a África do Sul abolir o imposto secundário sobre as sociedades sem substituí-lo por um imposto similar, as disposições da alínea (d) deixarão de produzir efeitos a partir da data em que o imposto secundário sobre as sociedades for abolido.

f) Fica entendido que as disposições do Artigo 24 não impedem um Estado Contratante de aplicar as disposições de sua legislação interna a respeito das sociedades controladas no exterior ou da subcapitalização."

Mas mesmo isso ou dispositivo semelhante não é previsto no Tratado Brasil-Holanda e no Tratado Brasil-Argentina.

residente, ou aos rendimentos obtidos por esse residente que sejam tributáveis nesse Estado Contratante a uma alíquota menor que a alíquota aplicável ao mesmo rendimento obtido por outros residentes desse Estado Contratante que não se beneficiem dessa isenção ou alíquota;

b) aos rendimentos obtidos por um beneficiário efetivo que seja residente de um Estado Contratante, que goze de uma dedução, restituição ou outra concessão ou benefício, que se relacione direta ou indiretamente com esse rendimento, que não seja o crédito do imposto estrangeiro pago e que não se outorgue a outros residentes desse Estado Contratante.

3. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa a capitalização insuficiente ou para combater o diferimento, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação CFC) ou outra legislação similar.

4. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa ao combate da evasão e elisão fiscal ou abuso da Convenção, inclusive as aplicáveis aos créditos respaldados.

5. Não obstante, uma pessoa que não tenha direito aos benefícios da presente Convenção conforme as disposições dos parágrafos 1 e 3 poderá demonstrar às autoridades competentes do Estado de que provêm os rendimentos seu direito aos benefícios da Convenção. Para tal efeito, um dos fatores que as autoridade competentes tomarão em consideração será o fato de que o estabelecimento, constituição, aquisição e manutenção de referida pessoa e a realização de suas atividades não teve como um de seus principais propósitos o de obter algum benefício em conformidade com esta Convenção.

Tratado Brasil-Peru (Decreto 7.020/09, alínea “d” do item 5 do Protocolo):

PROTÓCOLO

No momento da assinatura da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, os abaixo-assinados convieram nas seguintes disposições que constituem parte integrante da Convenção.

[...]

5. Com referência ao Artigo 23 ("Não Discriminação"):

a) As disposições do parágrafo 6 do Artigo 10 não são consideradas discriminatórias nos termos do parágrafo 2 do Artigo 23;

b) As disposições da legislação fiscal brasileira que não permitem que os "royalties", mencionados no parágrafo 3 do

Artigo 12, pagos por um estabelecimento permanente situado no Brasil a um residente do Peru que exerce atividades empresariais no Brasil por intermédio desse estabelecimento permanente, sejam dedutíveis no momento de se determinar o rendimento tributável do referido estabelecimento permanente, não são discriminatórias nos termos do parágrafo 4 do Artigo 23. Este parágrafo aplicar-se-á igualmente ao Peru caso, no futuro, estabeleça um regime tributário similar ao vigente no Brasil no momento da assinatura desta Convenção;

c) As disposições da legislação tributária peruana que estabelecem que os contribuintes que contabilizem como despesa ou custo os royalties, e retribuições por serviços, assistência técnica, cessão de uso ou outros de natureza similar, faturados por não residentes (não domiciliados), devem pagar ao fisco o montante equivalente à retenção no mês em que se dê seu registro contábil, independentemente se são ou não pagas as respectivas contraprestações aos não residentes (não domiciliados), não são discriminatórias nos termos do parágrafo 4 do Artigo 23;

d) As disposições da Convenção, especialmente as do Artigo 23, não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa à capitalização insuficiente ou para combater o diferimento do pagamento do imposto sobre a renda, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação de "CFC") ou outra legislação similar.

Nada disso é previsto no Tratado Brasil-Holanda e no Tratado Brasil-Argentina.

Conquanto *não seja decisivo para meu juízo em relação ao IRPJ* sobre as questões em dissídio, cito o julgamento do REsp nº 1.325.709-RJ pela Primeira Turma do STJ.

O julgamento do REsp nº 1.325.709-RJ, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, concluiu-se em 24/4/14.

No acórdão do referido REsp, reconheceu-se a intributabilidade no País de lucros de controladas domiciliadas na Bélgica, na Dinamarca e em Luxemburgo, nos termos do art. 7º dos tratados firmados entre o Brasil e tais Estados, sendo tributáveis os lucros de controlada em Bermudas, conforme o art. 74 da MP 2.158/01. Essa *intributabilidade* foi reconhecida para fins de IRPJ *como de CSL*.

O julgamento do REsp nº 1.325.709-RJ não se deu sob procedimento repetitivo (art. 543-C do CPC) – foi da Primeira Turma - e se encerrou sob o placar de 3 a 1 (com impedimento do Ministro Benedito Gonçalves), vencido o Ministro Sérgio Kukina, com votos-vista dos Ministros Ari Pargendler, Arnaldo Esteves e Sérgio Kukina. Eis a ementa e o dispositivo do acórdão:

*RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL.
MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM.
APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE.
NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR*

IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; incorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

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, DJe01.06.2012).*

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

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

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

9. *O art. 7º, § 1º da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 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 vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencido o Sr. Ministro Sérgio Kukina, conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento para conceder, em parte, a segurança, nos termos da reformulação de voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedido o Sr. Ministro Benedito Gonçalves. (negritos e sublinhados nossos)

Do voto do Ministro relator, Napoleão Nunes Maia Filho, transcrevo

excertos:

26. O ilustre Ministro GILMAR MENDES, em voto proferido por ocasião do início do julgamento do RE 460.320/PR – que versa sobre tributação de residentes ou domiciliados no Exterior pelo IR, à luz do art. 77 da Lei 8.383/91 e do RIR 94 – ainda pendente de finalização, em face do pedido de vista do douto Ministro DIAS TOFFOLI – afirmou que a **orientação mais recente daquela Corte Suprema de Justiça é a de que as Convenções e os Acordos Internacionais, em cotejo com a legislação tributária interna infraconstitucional devem prevalecer, submetendo-se, obviamente, apenas à Constituição, cuja supremacia não pode ser questionada.**

27. E assim é – e deve ser – porque, no âmbito tributário, a efetividade da cooperação internacional viabiliza a expansão – desejável expansão – das múltiplas operações transnacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico global, o combate à dupla tributação internacional e à evasão fiscal internacional, e contribui poderosamente para o estreitamento das relações culturais, sociais e políticas entre as Nações.

[...]

29. Nesse mesmo voto, o eminente Ministro pontuou que essa complexa cooperação internacional seria **garantida essencialmente pelo pacta sunt servanda**, assinalando que, nesse contexto, tanto quanto possível, o Estado Constitucional Cooperativo reivindicaria a manutenção da boa-fé e da **segurança dos compromissos internacionais, ainda que diante**

da legislação infraconstitucional, notadamente no que se refere ao Direito Tributário, que envolve garantias fundamentais dos contribuintes e cujo descumprimento colocaria em risco os benefícios de cooperação cuidadosamente articulada no cenário internacional.

30. Ainda reputou que a ***tese da legalidade ordinária***, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado Brasileiro o ***descumprimento unilateral de acordo internacional, conflitaria com princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (art. 27), segundo o qual uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado;*** e reiterou que a ***possibilidade de afastamento da incidência de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (treaty override), inclusive em sede estadual e municipal, estaria defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual panorama internacional;*** esse é o ponto de vista do ilustre Professor FRANCISCO REZEK.

31. E concluiu, então, que o ***entendimento de predomínio dos Tratados Internacionais não vulneraria os dispositivos tidos por violados, enfatizando que a República Federativa do Brasil, como sujeito de Direito Público Externo, não poderia assumir obrigações nem criar normas jurídicas internacionais à revelia da Constituição; observou, finalmente, que a recepção do art. 98 do CTN pela ordem constitucional independeria da desatualizada classificação em tratados-contratos e tratados-leis. (Pleno do STF, em 31.08.2011, INF/STF 638).***

[...]

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

64. A argumentação recursal em torno da incompatibilidade da legislação infraconstitucional com os Tratados Internacionais voltou-se para as ***controladas sediadas em Países com os quais o Brasil mantém esses acordos contra a bitributação (Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo); no que tange à controlada sediada nas Bermudas, a solução envolve a análise da legislação nacional.***

65. Pelo meu entendimento, como disse, somente após a distribuição dos lucros é que o patrimônio dos acionistas estaria sujeito à tributação; todavia, ***tendo em vista que o STF considerou constitucional a aplicação do caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, outra alternativa não resta senão aderir a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos por Brasamerican Limited em Bermudas devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados, sujeitando-se à tributação no Brasil***

por ausência de acordo internacional nos moldes daqueles realizados com os demais Países acima mencionados.

[...]” (fls. 27 a 31, 39 e 40 do acórdão, grifos e negritos nossos)

Do voto-vista do Ministro Ari Pargendler, transcrevo os excertos a seguir:

Do ponto de vista econômico, a norma jurídica, que dispõe que os lucros auferidos por empresas controladas com sede no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das controladoras aqui estabelecidas (L. 9.249/95, art. 25), tributa riqueza já submetida a imposto de renda, ou a imposto da mesma espécie, em outro país.

Sob o viés jurídico, essa dupla tributação está vedada pelo art. 7º, item 1, do Modelo OCDE, a cujo teor "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só serão tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado".

Trata-se do 'princípio da residência', a teor do qual o país do domicílio da empresa, e só ele, tem competência para tributar os lucros desta.

Esmiuçando a norma, tem-se:

- a regra geral, que proíbe a tributação em mais de um Estado Contratante, com os seguintes elementos:

(i) os lucros de uma empresa; (ii) o respectivo domicílio em um dos Estados Contratantes; e (iii) a competência tributária exclusiva do Estado Contratante em que a empresa tem domicílio.

- a regra de exceção, que admite a tributação em mais de um Estado Contratante, com estes componentes:

(i) os lucros de uma empresa, (ii) o respectivo domicílio em dos Estados Contratantes, e (iii) a existência de um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante.

A regra geral supõe duas sociedades com personalidades jurídicas próprias, embora uma tenha o poder de controle sobre a outra.

A regra de exceção tem como alicerce uma única sociedade com um ou mais estabelecimentos permanentes no outro Estado Contratante.

No caso, tendo Vale S/A e as sociedades estrangeiras acima arroladas personalidades jurídicas próprias, incide a regra geral.

Dir-se-á que o Modelo OCDE não é incompatível com as medidas antielisivas inspiradas pela legislação CFC (Controlled Foreign Corporation).

Acontece que essa legislação antielisiva visa coibir a má concorrência ocasionada pelos Estados conhecidos como paraísos fiscais em que a tributação é mínima.

A celebração de tratados internacionais para evitar a dupla tributação tem como pressuposto Estados Contratantes com regimes fiscais assemelhados, a se concluir que – salvo disparatada decisão das nossas autoridades (diplomáticas e fazendárias) - Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo implementam esse requisito.

*A tributação de Rio Doce Comércio International, domiciliada na Dinamarca - prevista pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 sobre lucros não distribuídos - **esbarra ainda no art. 23, item 5, do tratado incorporado ao nosso Direito pelo Decreto 75.106, de 1974, segundo o qual só os lucros distribuídos podem ser tributados no Brasil.** (fls. 48 e 49 do acórdão, negritos e grifos nossos)*

Destacam-se, pois, as razões vertidas nos votos do Ministro relator Napoleão Nunes Maia Filho, e do Ministro Ari Pargendler, no acórdão do REsp nº 1.325.709-RJ. Repito, em que pese o v. acórdão não ser decisivo para meu juízo em relação ao IRPJ.

À vista de todas as considerações deduzidas, não tenho dúvidas de que o art. 7º dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina é **aplicável** às situações de fato em discussão, como normas de bloqueio que impedem a tributação dos suportes fáticos em dissídio no Brasil.

Não vejo como se possa extrair conclusão diversa.

Em relação aos lucros auferidos pela Companhia Mega, domiciliada na Argentina, como já havia antecipado neste voto, fica afastada a exigência de IRPJ, por ser a investida coligada da recorrente, fora de “paraíso fiscal”. É o efeito do julgamento da ADI nº 2.588-DF, com trânsito em julgado em 17/2/14.

Sob o manto dessas considerações e juízo, dou provimento ao recurso em relação ao IRPJ.

Cabe verificar se as normas convencionais contidas no art. 7º dos referidos tratados são aplicáveis à CSL.

Eis a dicção, respectivamente, do art. 2º do Tratado Brasil-Holanda (Decreto 332/91) e do art. 2º do Tratado Brasil-Argentina (Decreto 87.976/82):

ARTIGO 2

Impostos Visados

1. Esta Convenção aplica-se aos impostos sobre a renda estabelecidos por um dos Estados Contratantes, independentemente da maneira pelo qual se efetua a respectiva cobrança.

2. Os impostos atuais aos quais se aplica a Convenção são:

a) no caso do Brasil o imposto federal sobre a renda, excluídos o imposto suplementar de renda e o imposto sobre atividades de menor importância, (doravante designado "imposto brasileiro");

b) no caso da Holanda:

- o imposto de renda;

- o imposto sobre salários;

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

- o imposto sobre dividendos (doravante designados como "imposto holandês").

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

ARTIGO II

Impostos visados

1. Os impostos atuais aos quais se aplica a presente Convenção são:

a) na República Federativa do Brasil:

- o imposto sobre a renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e sobre atividades de menor importância (doravante denominado "imposto brasileiro"); b) na República Argentina:

- o imposto sobre os ganhos (" impuesto a las ganancias ");

- o imposto sobre os lucros eventuais (" impuesto a los beneficios eventuales ") (doravante denominado "imposto argentino").

2. A presente Convenção se aplicará também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias.

Não hesito em afirmar que as normas convencionais de ambos os tratados são aplicáveis igualmente à CSL. Quanto ao Tratado Brasil-Argentina, dispensável digressão a respeito, pois é anterior a 1988.

O fato de o Tratado Brasil-Holanda não falar expressamente da CSL não me impressiona.

A CSL é *substancialmente igual* ao imposto de renda. Interpretar de forma diversa o art. 2º do Tratado Brasil-Holanda seria *desvirtuar* o *sentido* do tratado. Claro é o sentido, seja sistemático, seja teleológico: o alcance do tratado se dá a tributos substancialmente semelhantes ao imposto de renda.

Nesse sentido, cita-se a lição de Luciano Amaro⁵:

*[...] Há, é verdade, tratados firmados pelo Brasil após a criação da contribuição social sobre o lucro que (talvez pela lei da inércia) continuam referindo como “imposto visado” o imposto de renda, sem explicitar a contribuição sobre o lucro. Entretanto, se esses mesmos tratados preveem a aplicação das normas convencionais aos impostos idênticos ou substancialmente semelhantes àquele, que a ele **acresçam**, parece-nos lógico que a contribuição sobre o lucro **deva entender-se acrescida**. (destaques nossos, exceto o penúltimo)*

E de Heleno Torres⁶:

*O Modelo não propõe limitações quer à qualificação dos “tipos de impostos” arrolados pelos Estados contratantes (no § 3º) [este, nas convenções com a Holanda e com a Argentina - cujo art. 2º foi transcrito acima - corresponde, respectivamente, ao § 2º e ao § 1º do art. 2º] quer à identificação “temporal” dos mesmos, i.e., quanto aos impostos em vigor no momento da assinatura da convenção. A relação dada pelo Modelo é apenas **ilustrativa**, melhor, **declarativa**, como diz o Comentário OCDE, item 6 [...] (destaques nossos)*

Ademais, embora tal argumento não seja decisivo para mim em face do que disse acima, ao tempo em que o Tratado Brasil-Holanda fora ratificado pelo País e mesmo ao tempo de sua incorporação ao direito doméstico (Decreto 331/92), o *Brasil não tributava a renda das pessoas jurídicas em bases universais*.

Não as tributava para fins do IRPJ, e muito menos para efeitos da CSL.

Então, se o argumento da referência expressa puder ser invocável por se cuidar de tratado *posterior a 1988*, perante esse mesmo argumento faz sentido a *ausência* da referência textual à CSL no Tratado Brasil-Holanda.

⁵ Cf. “Os tratados internacionais e a contribuição social sobre o lucro”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) “Grandes questões atuais do Direito Tributário”. São Paulo: Dialética, 1997, p. 164.

⁶ Cf. “Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas”, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 603.

Ou seja, por esse argumento também faz sentido não haver referência literal à CSL, pois, ao tempo da introdução do referido tratado ao direito doméstico, não se cogitava da CSL enquanto tributação em bases universais; e, *diferentemente do IR*, a *CSL não incidia*, como ainda não incide, *na fonte* (pagamento, crédito, remessa, entrega, emprego).

Para além, como já dito e com excertos de votos transcritos, em 24/4/14, a Primeira Turma do STJ finalizou o julgamento do REsp nº 1.325.709-RJ, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em que se reconheceu a intributabilidade, *inclusive para fins de CSL*, de lucros de controladas domiciliadas na Bélgica, na Dinamarca e em Luxemburgo.

Bem verdade que os tratados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), com a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e com Luxemburgo (Decreto 85.051/80) foram todos eles celebrados antes da criação da CSL.

Por outro lado, nem no voto do Ministro relator, nem no dos demais votos-vista no acórdão do REsp nº 1.235.709-RJ, há alguma referência ou consideração sobre a questão de ser aplicável o art. 7º dos referidos tratados à CSL, por serem anteriores à sua criação.

Noutras palavras, não se vê, no referido acórdão colocar-se a questão da aplicabilidade da norma contida nos tratados em jogo para fins de CSL, pelo dado de fato de eles terem sido firmados e introduzidos ao direito doméstico *antes* da criação da CSL.

Como antecipado neste voto, fica afastada a exigência de CSL sobre os lucros auferidos pela Companhia Mega, domiciliada na Argentina, por ser investida coligada da recorrente – efeito do julgamento da ADI nº 2.588-DF, com trânsito em julgado.

Pelas razões que havia deduzido, às quais se adicionam as postas no julgamento do RE nº 1.325.709-RJ, dou provimento ao recurso no que toca à exigência da CSL.

Em que pese as demais questões restarem prejudicadas, não me escuso de as enfrentar.

A questão do direito ao *tax credit*, a meu ver, é franciscanamente singela.

Os lucros das controladas e coligada (esta, avaliada por equivalência patrimonial) no exterior são tributáveis no Brasil no momento em que apurados por elas, *i.e.*, sob o regime de transparência fiscal daquelas.

Logo, por óbvio que fica prejudicado o prazo decadencial do direito ao *tax credit* previsto no art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97 – prazo de 2 anos para disponibilização dos lucros das controladas e coligada no exterior para permanência do *tax credit*.

Aliás, passa a ser antitético falar de prazo decadencial do direito ao *tax credit* – prazo que é para disponibilização dos lucros - quando os lucros são considerados imediatamente disponibilizados (por transparência fiscal das controladas e coligada).

Isso é inconfundível com o momento em que o lançamento é feito – ademais do que esse se reporta ao momento em que se consideram imediatamente disponibilizados os lucros.

Aqui, o dislate da pretensão é palmar.

Sobre a questão da multa isolada sobre a estimativa de IRPJ de dezembro de 2005 e sobre as estimativas de CSL de dezembro de 2005 e de dezembro de 2006, aplicada concomitantemente com a multa proporcional (75%) sobre o IRPJ e a CSL efetivos (exigidos), faço as considerações seguintes.

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06, pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A

Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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

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

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

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

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

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

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito.

Tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”:

Pagamento por Estimativa

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

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

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

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

[...]

Pagamento por Estimativa

Art. 6º. O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º. O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

[...]

*Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos **arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71**, desta Lei.*

Lembra-se que, sob a égide da Lei 8.981/95, o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL: o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada mensalmente e se coloca sob a Seção II denominada de Pagamento mensal do imposto”⁷

⁷ SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

(igualmente válido para a CSL, por força do art. 57 da mesma lei)⁸. Ou, no mínimo, poderia ser colocada em discussão o IRPJ e a CSL mensais serem exações efetivas.

De toda forma, a Instrução Normativa 93/97, sob os auspícios da Lei 9.430/96, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício proporcional sobre o valor de IRPJ e CSL exigidos⁹, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre IRPJ e CSL por estimativa não pagas dos mesmos anos-calendário (a multa isolada foi aplicada somente para dezembro de 2005 quanto à estimativa de IRPJ)¹⁰? Constitui uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

É de cartesiana nitidez que a aplicação das multas de ofício sobre IRPJ e CSL efetivos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, dos mesmos anos-calendário (para estimativa de IRPJ, somente para dezembro de 2005).

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza *o todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar *pelo todo* e ao mesmo tempo *pela parte do todo*? Isso seria uma *contradição de termos* lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).

⁸ Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

⁹ Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

¹⁰ Multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07.

Demais a mais, nota-se que no caso vertente a multa isolada é sobre IRPJ e CSL por estimativa apurados com base em balanço de suspensão ou redução de dezembro dos anos-calendário de 2005 e de 2006 (não houve aplicação de multa isolada sobre estimativa de IRPJ de dezembro de 2006).

É a aplicação do princípio da consunção em matéria apenatória.

Enfim, trata-se de matéria cujo entendimento se encontra pacificado nesta Turma, como em muitas outras Turmas da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Portanto, sobre essa questão dou provimento ao recurso, para afastar a inflição da multa isolada de IRPJ por estimativa de dezembro de 2005 e da multa isolada de CSL por estimativa de dezembro de 2005 e de dezembro de 2006.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva

Encontro-me com a duríssima tarefa de divergir parcialmente do bem fundamentado voto do Conselheiro Marcos Takata, um "voto-aula", como é costume nos entendimentos expostos pelo i. colega.

Para o d. Relator, não o impressiona o fato de o Tratado Brasil-Holanda não falar expressamente da CSLL. Nas suas palavras:

"A CSL é *substancialmente igual* ao imposto de renda. Interpretar de forma diversa o art. 2º do Tratado Brasil-Holanda seria *desvirtuar* o *sentido* do tratado. Claro é o sentido, seja sistemático, seja teleológico: o alcance do tratado se dá a tributos substancialmente semelhantes ao imposto de renda." (Os destaques são do original)

É nesse específico aspecto que ousou divergir da sua interpretação.

Com efeito, o art. 2º do referido tratado exclui a incidência tributária unicamente do imposto sobre a renda e de "quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura."

Entretanto, ao se deparar com a indicação apenas da espécie tributária "impostos", não pode o aplicador da legislação estender a sua abrangência também às contribuições sociais, espécie tributária diversa, tal qual a CSLL.

Há que se referir também o art. 111 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), impondo interpretação restritiva no caso concreto, por semelhança.

Eis porque considero procedente a tributação pela CSLL dos lucros das controladas sediadas na Holanda, devendo-se prestigiar a decisão recorrida neste aspecto.

Acompanho o Relator em tudo o mais, ao tempo em que lhe rendo homenagem pelo brilhante voto.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva