



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

Processo n° 12897.000196/2010-54
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.617 – 1ª Turma
Sessão de 6 de junho de 2018
Matéria Tributação de lucros no exterior.
Recorrente BELGRAVIA SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCROS OBTIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre os Tratados Firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Os Tratados firmados pelo Brasil nessas matérias não impedem a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por intermédio de suas controladas no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luis Flávio Neto – Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **BELGRAVIA SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES S.A.** em face do acórdão n. **1301-001.651**, integrado pelo acórdão n. **1301-002.131** (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O caso trazido a esta e. CSRF diz respeito à suposta falta de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL de lucros auferidas por empresas controladas pela recorrente residentes no exterior: Bento Pedrosa Construções S/A, residente em Portugal, e Construtora Norberto Odebrecht Del Equador, residente no Equador. Embora a autuação fiscal tenha como fundamento o art. 74 da MP 2158-35, alega o contribuinte, em especial, que os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com Portugal (Decreto n. 4.012/2001) e Equador (Decreto n. 95.717/88) impediriam a referida incidência tributária.

A DRJ julgou a impugnação apresentada pelo contribuinte procedente, com o consequente cancelamento do auto de infração. No entanto, a Turma *a quo* decidiu dar provimento ao recurso de ofício, proferindo acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006 Ementa:

CONVENÇÕES: BRASIL E PORTUGAL. BRASIL E EQUADOR. AMPLITUDE.

As Convenções firmadas pelo Brasil com as Repúblicas do Equador e Portuguesa, destinadas a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre rendimentos, não contém cláusula capaz de impedir a tributação dos lucros auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no território nacional por meio de participações em empresas sediadas no exterior, mas, sim, a tributação, pelo Brasil, dos lucros auferidos pelas próprias empresas sediadas no exterior. A previsão de mecanismo que autoriza a compensação dos impostos pagos, efetiva o objetivo do acordo no sentido de evitar a dupla tributação, ratifica a inexistência de vedação à denominada tributação em bases

universais das pessoas jurídicas domiciliadas no país e, por outro lado, invalida a interpretação acolhida na instância julgadora a quo.

O contribuinte opôs embargos de declaração em face do aludido acórdão (**e-fls. 490 e seg.**), os quais foram acolhidos parcialmente (sem efeitos infringentes), em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA. OMISSÃO. OCORRÊNCIA. RETENÇÃO NA FONTE. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO. PROVA INEXISTENTE

A simples declaração de terceira pessoa não comprova que os valores retidos decorrentes de rendas correspondentes, auferidas no exterior, foram submetidas à tributação no país Nos termos do art. 26 da Lei no 9.249, de 1995, o imposto de renda recolhido no exterior, e que é passível de compensação, é o incidente sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INOCORRÊNCIA. O ART. 23, PARÁGRAFO 2º, DA CONVENÇÃO BRASIL-EQUADOR PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Incabível embargos de declaração quando no acórdão embargado inexistente omissão a ser sanada.

Foram, ainda, opostos novos embargos de declaração pelo contribuinte, os quais, contudo, não foram admitidos por despacho (**e-fls. 672 e seg.**).

O contribuinte interpôs recurso especial, no qual aponta divergência de interpretação que reclamaria uniformização por parte desta CSRF, especialmente quanto à aplicação dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com Portugal (Decreto n. 4.012/2001) e Equador (Decreto n. 95.717/88) impediriam a aplicação do art. 74 da MP 2.158, bem como quanto ao direito ao crédito do imposto retido na fonte em Portugal (**e-fls. 687 e seg.**).

No entanto, o referido recurso foi admitido apenas parcialmente por despacho, com a negativa de seguimento quanto à questão da compensação do imposto pago no exterior e a admissibilidade do recurso quanto à aplicação dos acordos de bitributação celebrados com Portugal e Equador (**e-fls. 802 e seg.**).

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial, nas quais, embora não se oponha ao seu conhecimento, requer-lhe seja negado provimento.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto quanto ao tema da decadência, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

Para que bem se delimite a matéria em análise, é necessário observar que os tratados de dupla tributação são vocacionados a cobrir o sistema jurídico de dois diferentes Estados contratantes. As normas do acordo internacional se sobrepõem total ou parcialmente às normas brasileiras de incidência tributária, levando-as, nessa parcela de contato, à sombra (ou melhor, à não aplicação). As normas domésticas de incidência tributária que permanecerem iluminadas serão aplicadas normalmente, tal como acordado entre ambos os Estados contratantes por meio do tratado de bitributação.¹

A análise para a aplicação dos acordos de bitributação pode exigir, portanto, dois estágios: um atinente ao Direito doméstico dos Estados contratantes (hipóteses de incidência tributária estabelecidas pelas legislações nacionais) e, outro, atinente ao respectivo acordo internacional (norma que irá se sobrepor à norma brasileira e delimitar a sua eficácia desta). Esses dois estágios, nucleares para a solução do presente caso, estão bem delimitados nos autos:

i) Norma brasileira de incidência tributária: nesse estágio, é preciso decidir se os rendimentos tributados pelo art. 25 da Lei n. 9.249/95 c/c a MP n. 2.158-35/2001 devem ser qualificados como “lucros” ou como “dividendos pagos”.

ii) Norma do acordo de dupla tributação: nesse estágio, é preciso reconhecer a norma dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, que deve se sobrepor à norma brasileira e delimitar a sua eficácia (CTN, art. 98). Entre os dispositivos que devem ser analisados nesses acordos, destacam-se o art. 7º (“lucros de pessoas jurídicas”), art. 10 (“dividendos pagos”) e o art. 23 (Métodos para evitar dupla tributação).

Em geral, a doutrina do Direito tributário internacional há tempos admite ser infrutífera a disputa quanto à “melhor” ordem de análise desses estágios, pois em nada prejudica o resultado interpretativo.² Neste voto, em particular, primeiro será analisada a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior e, na sequência, os aludidos acordos internacionais celebrados pelo Brasil, a fim de verificar se restou (ou não) reservado ao Brasil competência para exercer a tributação levada a termo no AIIM sob julgamento.

Contudo, antes de prosseguir com a análise, por força do que dispõe o art. 62 do RICARF, é preciso observar que ADI n. 2588, julgado pelo STF, não possui abrangência sobre todos os pontos discutidos no presente processo administrativo³, não vinculando ou mesmo orientando esta CSRF para a solução do litígio.

¹ VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer : London, 1999, p. 31-32. “*Illustratively expressed: the treaty acts like a stencil that is placed over the pattern of domestic law and covers over certain parts*”.

² Vide, nesse sentido: LANG, Michael. Introduction to the law of double taxation conventions. Vienna : Linde, 2013, p. 36 e seg (embora o professor apresente preferência por iniciar pela análise do Direito doméstico); SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2013, p. 414. (“Da autonomia dos momentos de exame do direito interno e do acordo de bitributação decorre, de um lado, a possibilidade de se examinarem um acordo ou o outro, sem qualquer ordem de preferência e, como corolário, a independência na aplicação de conceitos e categorias de direito tributário.”).

³ Por essa ação judicial, questionou-se, sobretudo, a incidência do IRPJ e da CSLL na data do balanço no qual tiverem sido apurados, com base no argumento central de que a incidência deveria ocorrer apenas no momento em que há a efetiva distribuição dos resultados, pois a antecipação do critério temporal da hipótese de incidência desses tributos constituía

Em 10.04.2013, o Plenário do STF prolatou decisão na ADI 2588, de forma a declarar:

- A inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/01 às empresas nacionais **coligadas** a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;
- A inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/01, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, por força do **princípio da irretroatividade**;
- A **constitucionalidade** do art. 74 da MP n. 2.158-35/01 às empresas **nacionais controladoras** de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou não, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei).

A referida decisão seria decisiva para o presente julgamento caso a MP 2.158-35/01 houvesse sido declarada integralmente inconstitucional, o que obrigaria o cancelamento do lançamento tributário sob análise. Contudo, a declaração de constitucionalidade em questão em nada altera o julgamento do presente caso. Ocorre que, caso não houvesse nenhuma decisão do STF confirmando a validade da MP 2.158-35/01, o julgamento conduzido no âmbito do CARF deveria adotar, de qualquer forma, a premissa de sua constitucionalidade (RICARF, art. 62).

É de extrema importância observar que, na aludida ADIN, em momento algum o STF afirmou que aludida a tributação brasileira incidiria sobre *dividendos fictamente considerados pagos* pela controlada estrangeira. A propósito, a decisão proferida pelo STF não tratou da hipótese em que há a incidência de acordo de bitributação.

1. A legislação brasileira de tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior e os rendimentos tributados no auto de infração.

Até janeiro de 1996, as empresas residentes no Brasil sofriam a incidência de IRPJ apenas sobre as rendas derivadas de fontes nacionais (*princípio da territorialidade formal*). Apenas com Lei n. 9.249, de 26.12.1995, foi introduzida no ordenamento pátrio a regra da tributação da renda em bases mundiais (*princípio da universalidade* ou *territorialidade material*)⁴:

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

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

presunção absoluta da disponibilidade dos resultados auferidos pelas sociedades controladas no exterior, a ferir o conceito constitucional de renda.

⁴ Sobre tal concepção de *territorialidade formal e material*, vide: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário (Steuerrecht). Volume 1. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luíz Dória Furquim. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 103-104; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, in Revista de Direito Tributário Atual n. 17. São Paulo : IBDT/Dialética, 2003, p. 20-50.

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

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

Em 27.06.1996, foi publicada a IN/SRF n. 38 que, entre outras coisas, tratou do critério temporal dessa tributação, ao dispor que os lucros de coligadas ou controladas no exterior seriam tributadas no momento de sua transferência via pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego. Em 10.12.1997, foi publicada a Lei n. 9.532/97 que, em seu art. 1º, § 1º, “b”, elegeru esse mesmo critério temporal para a incidência do tributo:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica

domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

Em 29.06.1999, com o advento da MP n. 1.858-6, os lucros auferidos pelas sociedades brasileiras por meio de suas controladas ou coligadas estrangeiras passaram a ser tributadas também pela CSLL:

Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Em 10.01.2001, a Lei Complementar n. 104 alterou o art. 43 do CTN, introduzindo os parágrafos 1º e 2º:

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

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

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

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

§ 2. 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.

Em 24.08.2001, foi editada a Medida Provisória nº 2.158-35, cujo art. 74 alterou o *critério temporal* da hipótese de incidência do IRPJ e da CSL previsto no art. 25 da Lei n. 9.249/95:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, **nos termos do art. 25 da Lei n. 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.

Por meio da IN n. 213, de 07.10.2002, a Secretaria da Receita Federal dispôs sobre a aplicação da legislação CFC a partir desse novo marco jurídico estabelecido pela MP n. 2.158-35/2001. Destaca-se o seu art. 1º:

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

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

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

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

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

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

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

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

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No caso dos autos, o período de apuração se deu sob a égide do art. 25 da Lei n. 9.249/95 e do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e, ainda, as disposições da IN n. 213/2002. Nesse ambiente normativo:

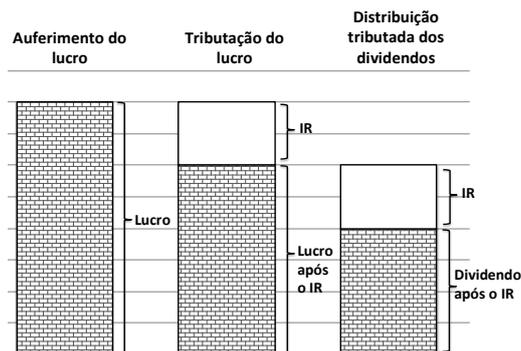
- haveria a incidência de IRPJ e CSL sobre os “lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior” (§ 2º, art. 25, Lei n. 9.249/95, art. 19 da MP n. 1858-6/99);
- o critério temporal da incidência desses tributos seria a “data do balanço no qual tiverem sido apurados” “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior” (MP 2.158-35/2001);
- a administração fazendária, por meio de norma que vinculou os seus agentes fiscais, dispôs, entre outras coisas, que o critério material da hipótese de incidência tributária seria o auferimento de “lucros” por “controladas e coligadas”,

considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem (IN 213/02, art. 1º, §§ 1º e 7º).

Note-se que, embora não esteja mais em vigor a antiga sistemática da “tributação cedular”, ainda hoje o imposto de renda leva em consideração categorias de rendimentos, para as quais a legislação atribui tratamentos diversificados quanto ao IRPJ e à CSL. “Lucro” e “dividendo”, por exemplo, são categorias de rendimentos para as quais a legislação atribui consequências diversas.

Com base nessa legislação adotada para a lavratura do auto de infração, a base de cálculo do tributo exigido no presente processo administrativo deve corresponder ao “lucro” obtido por sua empresa controlada no exterior. No art. 25, Lei n. 9.249/95, bem como no art. 19 da MP n. 1858-6/99, a categoria selecionada pelo legislador para o exercício de sua competência tributária foi o “lucro”, o que representou a escolha por uma base tributável substancialmente maior do que aquela que seria possível caso houvesse optado por outras categorias, como a dos “dividendos”.

A representação gráfica abaixo ilustra como são díspares as bases de cálculo próprias dos “lucros das empresas” e dos “dividendos”:



No caso, a base tributável própria à categoria *lucros auferidos por controlada no exterior* é necessariamente superior àquela que corresponderia à categoria *dividendos pagos por controlada no exterior*, o que representa significativa distinção entre elas.

A legislação brasileira em questão torna relevante o fato “auferimento do lucro” pela controlada no exterior, na data do encerramento do balanço. O “lucro” em questão, antes de qualquer tributação no outro Estado, deverá ser adicionados na base de cálculo do IRPJ e da CSL (IN 213/02, art. 1º, §§ 1º e 7º). Conforme a sistemática de tributação brasileira, o imposto pago no outro Estado contratante (no caso, na Holanda), apenas terá relevância em momento posterior, podendo ser utilizado como crédito para o pagamento do tributo brasileiro.

É preciso também observar que em momento algum a lei brasileira tributa *dividendos fictos*. Sequer consta o termo “dividendos” no texto legal ou, ainda, há sinais de uma clara decisão do legislador para estabelecer uma ficção desse jaez.

Note-se que MISABEL DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁵, alinhando-se à doutrina tradicional, repudiam a possibilidade da adoção de ficção quanto à prática do fato gerador do tributo, *in verbis*:

“Diga-se desde logo que os fatos geradores dos tributos são fatos reais que ocorrem ou não no mundo fenomênico, aos quais o Direito empresta efeitos jurídicos, geradores de obrigações tributárias.

(...)

A cinco, pretende tributar por ficção, retroativamente, parcela significativa dos contribuintes do imposto de renda. O suposto básico da disponibilização tributável (afastem-se, por ora, disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica) tem uma contrapartida assaz desprezada: a redução do patrimônio da pessoa jurídica que promove a disponibilização.”

Caso o legislador houvesse prescrito uma expressamente uma ficção dessa natureza, certamente não poderíamos nós, julgadores administrativos, afastar a aludida norma, tendo em vista ser competência privativa do Poder Judiciário a decretação de inconstitucionalidades (Súmula n. 1 do CARF).

No entanto, na ausência de previsão expressa quanto à aludida ficção, também não deve o julgador administrativo presumir que o legislador tenha agido de tal maneira que culminaria justamente com a invalidade da norma, especialmente quando a lei utilizar expressões bastante claras para expressar que a tributação incidiria diretamente sobre a categoria de rendimentos “lucros de pessoas jurídicas” e não sobre supostos dividendos fictos. Diante de duas interpretações propostas, deve o aplicador do Direito optar por aquela que não culmine na invalidade da norma construída.

2. Os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com Portugal e Equador.

Em termos gerais, o compromisso assumido por Estados que celebram acordos conforme a “Convenção modelo de acordos de bitributação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico” (**doravante “CM-OCDE”**) pode ser reduzido a três aspectos fundamentais: *i*) cada Estado permanece legitimado à tributação da renda derivada de atividades desenvolvidas em seu território; *ii*) cada Estado permanece legitimado à tributação da renda de seus residentes; *iii*) diante da possibilidade de cumulação dos dois itens antecedentes, cabe ao Estado da fonte restringir a tributação em algumas hipóteses, bem como deverá o Estado da residência isentar rendimentos ou conceder crédito em relação ao imposto pago àquele primeiro, nas hipóteses em que também lhe couber a tributação.

Tal como concebida, a estrutura da CM-OCDE privilegia o Estado da residência, importador de capitais: *(i)* a renda do trabalho ou de serviços pode ser tributado no Estado em que estes são executados; *(ii)* a renda passiva, como juros e dividendos, podem ser tributados pelo Estado da fonte até um determinado limite; *(iii)* o lucro das atividades empresariais serão tributados no Estado da residência, salvo no que se refere aos lucros atribuíveis a um estabelecimento permanente no Estado da fonte.⁶

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior - inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n.130, p. 135-149, 2006, p. 138-142.

⁶ VASCONCELLOS, Roberto França. Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária, *in* Revista de Direito Tributário Internacional n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 155-156.

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

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.
2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.
3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido.
4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.
5. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.
6. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

O mesmo se verifica em relação ao art. 7 do acordo Brasil-Ecuador:

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 na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Com ressalva do disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo fato de este comprar simplesmente bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente em outros Artigos da presente Convenção, o disposto nesses Artigos não será afetado pelo disposto no presente Artigo.

Tendo em vista a excepcionalidade da tributação dos rendimentos atribuíveis a estabelecimento localizado no Estado da fonte, torna-se relevante também observar o disposto no art. 5 (7) do acordo Brasil-Portugal, que assim dispõe:

ARTIGO 5^o – Estabelecimento Estável ou Estabelecimento Permanente
(...)

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

O mesmo se verifica em relação ao art. 5(6) do acordo Brasil-Ecuador:

ARTIGO 5^o – Estabelecimento Permanente
(...)

6. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja por intermédio de estabelecimento permanente, quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como *dividendos* possam ser tributados pelo Estado da fonte até um determinado limite, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.

É o que se dá no art. 10^o da Convenção Brasil-Portugal, nos seguintes termos:

ARTIGO 10 – DIVIDENDOS

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

- a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos;
- b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam

participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.

4. O disposto nos nºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

6. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no nº 2, alínea a).

7. O disposto nos nºs 2 e 6 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.

O acordo Brasil-Portugal estabelece, então, que os *dividendos pagos* por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, Portugal, à alíquota máxima de 10% ou 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.

O acordo Brasil-Ecuador, no entanto, apresenta norma distinta, afastando a possibilidade do Estado de residência (no caso, o Brasil) exercer qualquer tributação sobre os dividendos pagos por empresa residente no Ecuador (Estado da fonte) caso o recipiente dos dividendos possuir mais de 10% de participação acionária na empresa que os distribui. Caso essa a referida participação acionária for inferior a 10%, então o Estado de residência (no caso, o Brasil) poderia exercer a tributação excedente aos 15% de imposto cobrado pelo Estado da fonte (no caso, Ecuador). É o que se verifica dos art. 10 e 23(2) do acordo Brasil-Ecuador:

ARTIGO X

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

O presente parágrafo não afetará a tributação da sociedade com relação aos lucros que derem origem aos dividendos pagos.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos um estabelecimento permanente e a participação em relação a qual os dividendos são pagos esteja efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente. Neste caso, aplica-se o disposto no Artigo VII.

4. O termo dividendo, usando neste Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, esse estabelecimento poderá estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação desse outro Estado Contratante. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros desse estabelecimento permanente, calculado após a dedução do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

ARTIGO XXIII

Métodos para evitar dupla tributação

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, são tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado Contratante, ressalvado o disposto nos parágrafos 2 e 3, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.

2. Os dividendos pagos por sociedade residente de um Estado Contratante a uma sociedade residente do outro Estado Contratante detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado Contratante de acordo com as disposições da presente Convenção, serão isentos de imposto no outro Estado Contratante.

3. Para a dedução indicada no parágrafo 1, o imposto sobre os dividendos não compreendidos no parágrafo 2 deste Artigo, sobre os juros mencionados no parágrafo 2 do Artigo XI, e sobre os "royalties" mencionados no parágrafo 2b do Artigo XII será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25%.

3. A aplicação dos acordos de bitributação e a incompetência do Brasil para exercer a tributação levada a termo no AIIM sob julgamento.

A interpretação e aplicação dos acordos de dupla tributação demanda atenção para algumas peculiaridades, em especial:

- Primeiro, quando um acordo de dupla tributação consignar expressamente a definição de um termo nele utilizado, esse sentido acordado por ambos os Estados contratantes deverá – para fins de aplicação da referida convenção – ser adotado independentemente dos conceitos e categorias do Direito interno de seus respectivos sistemas jurídicos domésticos. Essa é a norma prescrita pelo art. 3 (1) da generalidade dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, à semelhança da CM-OCDE. Referida norma consta expressamente no art. 3 (1) dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador;
- Segundo, quando o acordo de bitributação não definir expressamente um termo utilizado em seu texto, deverá ser verificado se há evidências em seu “*contexto*” (*intrínseco* e *extrínseco*) quanto aos sentidos consentidos pelos Estados e, subsidiariamente, também será possível o recurso ao Direito doméstico dos Estados contratantes. Essa é a norma prescrita pelo art. 3 (2) da generalidade dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, à semelhança da CM-OCDE, a qual consta também nos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador;
- Terceiro, na interpretação dos acordos de bitributação, inclusive na seleção de evidências sobre o sentido de um termo não definido pelo acordo internacional, devem ser respeitadas as normas prescritas pela **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados** (Decreto n. 7.030, de 14.12.2009, doravante “**CVDT**”). Não se trata se trata a CVDT de mera recomendação, mas de norma cuja observância é mandatária.
- Quarto, inclusive diante das normas da CVDT, os sentidos mutuamente atribuídos pelos Estados contratantes aos termos de um acordo de bitributação não podem ser desvirtuados ou alterados unilateralmente pelas partes.

No presente caso, em que são relevantes especialmente as normas de distribuição de competências dos arts. 7º (“lucros de empresas”) e 10º (“dividendos pagos”) dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, faz-se necessário verificar quais de seus termos foram definidos no respectivo texto do tratado e, ainda, quais não o foram.

O art. 10 (3), dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, define o termo “dividendos” como “rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição”.

O dispositivo segue a tradição dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. O sentido de *dividendos* estabelecido nesses tratados internacionais geralmente é mais amplo que no Direito doméstico brasileiro, de forma a abranger aquilo que em nossa legislação interna possui sentidos diversos, como rendimentos de “partes beneficiárias” (Lei 6.404/76, arts. 46 a 51) e distribuição lucros em razão de debêntures (Lei 6.404/76, arts. 52 a 74).⁷ Para fins de aplicação do acordo internacional, devem ser adotados esses conceitos mais amplos, expressos em seu texto.

Embora o termo “dividendos” esteja definido expressamente no art. 10 (3) dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, o seu complemento “pagos” está entre os termos não definidos em seu texto, de forma que deve ser interpretado conforme o seu “contexto” e, caso este não forneça um sentido plausível, uma definição razoável deverá ser investigada no Direito doméstico dos Estados contratantes. O art. 3 (2) do tratado internacional em questão assim estabelece:

2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o **contexto** imponha interpretação diversa.

Prevê os acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, então, nosso dever de investigar um sentido ao termo “pagos” (ou, em última análise, à expressão “dividendos pagos”), no *contexto* do próprio acordo internacional. Apenas se esse “contexto” não prover um sentido plausível ao termo do acordo, este deverá ser investigado no Direito doméstico.

Repita-se que o julgador administrativo – assim como qualquer aplicador do Direito tributário internacional – tem o **dever** de se valer de evidências presentes no “contexto” dos tratados de bitributação para a interpretação de seus termos. Não se trata de atitude discricionária, mas de medida essencial para que o acordo bilateral seja coerentemente aplicado por ambos os Estados contratantes, em conformidade com a CVDT e as demais normas do Direito internacional.

Para levar a termo essa interpretação conforme o “contexto” dos acordos de bitributação, ao menos três fontes provedoras de evidências quanto aos sentidos de seus termos devem ser consultadas.

- **contexto intrínseco**: deve ser investigado o texto do acordo de bitributação, seu preâmbulo e anexos, documentos elaborados em conexão com o tratado, protocolos e acordos posteriores celebrados pelos Estados contratantes. Para tanto, podem ser adotadas expedientes tais como métodos de análise sintática e semântica, a interpretação do texto do acordo como um todo, testes comparativos da função e do sentido dos termos no acordo de dupla tributação como um todo, a identificação dos objetivos e propósitos do acordo a partir de detalhes de cada uma de suas partes;

- **contexto extrínseco primário**: deve ser investigada a existência de procedimentos amigáveis, dos chamados *parallel treaties* e, ainda, de práticas

⁷ Vide, nesse sentido: CASELLA, Paulo Borba. Direito internacional tributário brasileiro. São Paulo : LTR, 1995, p. 36-40; XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 588 e seg.

adotas pelos Estados por meio de suas autoridades administrativas, judiciárias e legislativas;

- **contexto extrínseco secundário:** deve ser investigada a existência de decisões de Cortes nacionais de terceiros Estados, doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes Nações, Convenção Modelo da OCDE e os seus respectivos Comentários, trabalhos preparatórios, atos unilaterais quanto à intenção dos Estados contratantes e circunstâncias relacionadas à conclusão da convenção fiscal.

No presente caso, há evidências presentes tanto no *contexto intrínseco* quanto no *contexto extrínseco* dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, as quais fornecem um claro e plausível sentido ao termo “pagos” (ou mesmo à expressão “dividendos pagos”)

3.1. O contexto intrínseco e o sentido do termo “pagos” (ou mesmo da expressão “dividendos pagos”)

O *contexto intrínseco* compreende o próprio signo linguístico sob interpretação ou outros presentes no texto do tratado, no preâmbulo, nos anexos, bem como em qualquer acordo ou instrumento celebrado pelas partes relativos ao tratado ou em conexão com a sua conclusão. **A sua investigação, além de instintiva, decorre de prescrição expressa no art. 31 (1) e (2) da CVDT.**

A análise gramatical do trecho do art. 10 (1) dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, na oração “Os dividendos **pagos** por uma sociedade (...)”, evidencia o emprego do sujeito paciente (da passiva) “dividendos” acompanhado do particípio “pago”. Importante ressaltar que o particípio consiste em uma forma nominal do verbo que expressa o resultado do “fato verbal”, isto é, indica uma ação já realizada, já finalizada, sobre o objeto da oração que ele qualifica, *in casu*, “os dividendos”.

O termo “pago”, assim, atua como um reforço incisivo para delimitar a aplicação do dispositivo àquelas situações em que o rendimento por ele tutelado (“dividendos”) tenham sido efetivamente “pagos”.

Sob a perspectiva sintática, o termo “dividendo”, empregado na cláusula sob exame, encontra-se qualificado como “pago”, o que impõe, necessariamente, que esta ação (pagar) já tenha sido concretizada (pela “sociedade”, agente da passiva na oração).

A CVDT também determina que se investigue se e como o termo “pago” é empregado em outras passagens dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador. Assim, por exemplo, é importante observar o seu emprego nas seguintes passagens:

Art. 10 (2). (...) O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros **dos quais se originaram** os dividendos **pagos**.”;

Art. 10 (4) “(...) e se a participação, *em virtude* da qual os dividendos são **pagos**, se relaciona efetivamente ao estabelecimento permanente.”

Art. 10 (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.”

Art. 10 (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.”

Art. 11 (1): “Os juros provenientes de um Estado Contratante e **pagos** a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.”

Art. 11 (3): “Não obstante o que dispõem os parágrafos 1 e 2, os juros provenientes de um Estado Contratante e **pagos** ao Governo do outro Estado Contratante (...)”

Art. 11 (5): “(...) e se a dívida, *em virtude* da qual os juros são **pagos**, se relacionar efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso, aplica-se o disposto no Artigo 7.”

Art. 11 (6): “A limitação de alíquota do imposto prevista no parágrafo 2 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante, **pagos** a estabelecimento permanente de empresa do outro Estado Contratante, situado em terceiro Estado.”

Art. 11 (7): Consideram-se provenientes de um Estado Contratante os juros **pagos** por esse próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. Todavia, se o devedor dos juros, residente em um Estado Contratante ou não, tiver num Estado Contratante estabelecimento permanente pelo qual tenha sido contraída a obrigação que dá origem aos juros, e estes são **pagos** por esse estabelecimento permanente, tais juros consideram-se provenientes do Estado em que o estabelecimento permanente estiver situado.”

Art. 11 (8): “Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo, ou entre ambos e terceiros, o montante dos juros, tendo em conta *o crédito pelo qual são pagos* (...)”

Art. 12 (1): “Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e **pagos** a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.”

Art. 12 (4): “(...) *a cujo respeito* os "royalties" são pagos, se relacionar efetivamente ao estabelecimento permanente.”

Art. 12 (5): “Consideram-se provenientes de um Estado Contratante os "royalties" **pagos** por esse próprio Estado, (...)”

Art. 12 (6): “(...) ou entre ambos e terceiros, o montante dos "royalties", relativo ao uso, direito ou informação *em razão dos quais* são **pagos**, (...)”

Art. 12 (7): “A limitação de alíquotas do imposto prevista no subparágrafo b do parágrafo 2, deste Artigo, não se aplica aos ‘royalties’ **pagos** antes do final do primeiro ano calendário, seguinte ao ano da assinatura desta Convenção, quando **pagos** a um residente de um Estado Contratante que detenha, direta ou indiretamente, no mínimo cinquenta por cento do capital votante da sociedade que efetua o pagamento dos ‘royalties’.”

Como se pode observar, o termo “pago” é reiteradamente empregado no acordo, assumindo a função a função de delimitar um marco de transferência efetiva de recursos, seja em relação a juros, royalties ou dividendos. De forma consistente, portanto, apenas se pode qualificar como *dividendos pagos* valores efetivamente transferidos de uma parte a outra.

3.2. O contexto extrínseco secundário e o sentido do termo “pagos” (ou mesmo da expressão “dividendos pagos”)

Sob o escopo do art. 31 (3) “c” da CVDT, cumulado com o art. 38 (1) “c” do ECIJ ou, ainda, do art. 32 da CVDT, há uma série de evidências que podem ser utilizadas para *confirmar* ou mesmo *infirmar* o sentido construído a partir de *evidências intrínsecas* ou de *evidências extrínsecas primárias*. Para LUC DE BROE⁸, o intérprete poderia sempre recorrer às evidências do art. 32 da CVDT, seja para confirmar o sentido provido por outros meios ou, quando esses conduzissem à *ambiguidade, obscuridade, manifesto absurdo* ou *ausência de razoabilidade*, para lhe determinar tal sentido. Observa o professor belga que tais situações não seriam excepcionais, mas corriqueiras, já que as questões encaminhadas aos tribunais têm como causa justamente a existência de obscuridades ou ambiguidades no texto do acordo. Pondera o autor, contudo, que sentidos providos por evidências do art. 32 da CVDT apenas prevaleceriam em casos de *ambiguidade, obscuridade, manifesto absurdo* ou *ausência de razoabilidade*.

Entre as evidências desse *contexto extrínseco secundário*, é necessário analisar os Comentários à CM-OCDE.

3.2.1. Os Comentários à CM-OCDE e a confirmação das conclusões expostas.

Os Comentários à CM-OCDE, editados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, podem ser equiparados à *doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações*, a qual, conforme albergada pelo art. 31 (3) “c” da CVDT cumulado com o art. 38 (1) “c” do Corte Internacional de Justiça. A obrigatoriedade de sua observância se dá nesses termos.

⁸ BROE, Luc De. International tax planning and prevention of abuse (doctoral series n. 14). Amsterdã : IBFD, 2007, 252-259.

É geralmente aceito⁹ que os Comentários à CM-OCDE são menos importantes no caso de convenções fiscais envolvendo um Estado não membro da OCDE. Para KLAUS VOGEL¹⁰, a intenção de tais Estados em adotar os sentidos contidos nos Comentários não poderia ser afirmada de forma genérica e apenas poderia ser presumida se o texto do dispositivo coincidir com o adotado na CM-OCDE e não houver outra interpretação fornecida pelo “*contexto*”. Essa observação é necessária por **não ser o Brasil um Estado membro da OCDE, o que coloca em dúvida a importância dos referidos Comentários para o julgamento do caso em análise.**

De todo modo, desde a sua versão de 1977, os Comentários à CM-OCDE apresentam as seguintes disposições quanto à interpretação do art. 10 (dividendos), especialmente quanto aos termos “dividendos pagos”, *in verbis*:

“7. Por este motivo, o parágrafo 1 simplesmente estabelece que dividendos poderão ser tributados no Estado de residência do beneficiário. O termo “pago” apresenta significado bastante amplo, já que o conceito de pagamento **significa o cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume.**”

O termo “pago”, conforme essa *evidência do contexto extrínseco secundário* dos acordos de bitributação, **abrange apenas situações em que há efetivo “cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume”.**

Desse modo, ainda que se possa atribuir maior ou menor importância aos Comentários à CM-OCDE existentes à época em que dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador foram celebrados, **é contundente constatar que o parágrafo 7º dos Comentários ao art. 10º da CM-OCDE, acima transcrito, converge com as demais evidências analisadas neste voto: para que os “dividendos” sejam considerados “pagos”, exige-se a efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade ao acionista.**

3.2.2. Os Comentários à CM-OCDE editados após a celebração dos acordos pelo Brasil com Portugal e com o Equador.

Há uma cautela que deve ser adotada em relação aos Comentários: alguns deles podem ter sido editados **após a celebração do tratado de bitributação sob análise**, o que torna muito contestável a sua utilidade. Ocorre que, se ao celebrar o tratado os Estados não conheciam uma determinada posição do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE que sequer havia sido publicada ao tempo da assinatura do acordo, não há como sustentar a existência de consentimento em relação aos Comentários supervenientes.

No caso dos autos, o Brasil celebrou acordos com Portugal e com o Equador em 2000 e 1986, respectivamente, de forma que os Comentários à CM-OCDE introduzidos após essa data apresentam reduzida ou mesmo nenhuma relevância. Afinal, aceitar a *consideração dinâmica* dos Comentários à CM-OCDE seria atribuir Poder Legislativo ao Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, órgão do qual o Brasil sequer é membro.

⁹ Nesse sentido, vide: BROE, Luc De. International tax planning and prevention of abuse (doctoral series n. 14). Amsterdã : IBFD, 2007, p. 294; HOFBAUER, Ines. Tax treaty interpretation in Austria, *in* Tax treaty interpretation. LANG, Michael (ed). LINDE : Vienna, 2001, p. 25.

¹⁰ VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer : London, 1999, p. 44.

É o que ocorre com a posição hoje presente nos parágrafos 37 e 38 dos Comentários à CM-OCDE, **editados após a celebração dos acordos com Portugal e Equador, in verbis:**

“37. Pode-se argumentar que, caso o país de residência do contribuinte, de acordo com sua legislação de controladas estrangeiras ou outras normas com efeito similar, busque tributar lucros que não foram distribuídos, estará agindo de forma contrária às disposições do parágrafo 5. Contudo, deve-se observar que o parágrafo é limitado à tributação na fonte e, assim, não lhe cabe tributar na residência nos termos dessa legislação ou normas. Além disso, o parágrafo diz respeito apenas à tributação da sociedade e não do acionista.”

“38. A aplicação dessa legislação ou normas poderá, contudo, complicar a aplicação do Artigo 23. Caso rendimento tenha sido atribuído ao contribuinte, cada item do rendimento teria de ser tratado nos termos das disposições pertinentes da Convenção (lucros de empresa, juros, *royalties*). Se o montante for tratado como dividendo presumido, então será claramente proveniente da sociedade-base, constituindo, assim, rendimento do país da sociedade. Mesmo assim, não está claro se o montante tributável será considerado dividendo, no âmbito do significado do Artigo 10, ou “outro rendimento”, no âmbito do significado do Artigo 21. Nos termos de algumas dessas legislações ou normas, o montante tributável é tratado como dividendo, sendo a isenção prevista por convenção fiscal, por exemplo, isenção de afiliação, também estendida a ele. Há dúvidas acerca de se a Convenção exige ou não que isso seja feito. Se o país de residência julgar que não é este o caso, poderá enfrentar a alegação de estar obstruindo a operação normal da isenção de afiliação ao tributar com antecedência o dividendo (sob a forma de dividendo presumido).”

Os referidos parágrafos “37” e “38” foram acrescentados aos Comentários à CM-OCDE 1992, não encontrando paralelo na versão mantida quando os acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador foram celebrados.

Note-se que, em tese, a *consideração dinâmica de revisões meramente amplificadoras* encontra alguma aceitação doutrinária¹¹. As chamadas *revisões amplificadoras* seriam alterações nos Comentários à CM-OCDE que apenas tornariam mais claras interpretações que desde sempre seriam possíveis em face da CM-OCDE. A enorme dificuldade desse argumento consiste em saber quando uma revisão seria puramente *esclarecedora, amplificadora*. Nesse seguir, MAARTEN J. ELLIS¹² adverte que uma alteração no texto dos Comentários nunca seria realmente neutra: qualquer alteração, ainda que na ordem das palavras ou nas vírgulas utilizadas, pode, mais cedo ou mais tarde, ter consequências práticas. Seria artificial a distinção de alterações meramente estilísticas, explicativas do que já existiria.

Contudo, os parágrafos “37” e “38”, acrescentados aos Comentários do art. 10 da CM-OCDE, sem dúvida modificaram a posição então adotada por seu Comitê de Assuntos Fiscais, o que apenas pode surtir efeitos aos acordos já celebrados pelo Brasil mediante expressa aquiescência do Poder Legislativo.

¹¹ Nesse sentido, vide: VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer : London, 1999, p. 43-47.

¹² MAARTEN J. Ellis. The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, in Bulletin – Tax Treaty Monitor – December 2000. IBFD : Amsterdã, 2000, p. 617-618.

3.2.3. A aplicação das novas posições assumidas pelos Comentários à CM-OCDE exclusivamente em casos de abuso.

Especialmente com as alterações introduzidas nos Comentários à CM-OCDE em 2003, o Comitê de Assuntos Fiscais daquela organização passou a expressar a possibilidade de normas nacionais dos Estados contratantes afastarem os benefícios dos tratados na **hipótese de abuso**.

Nesse sentido, em 2003, foram adicionados, por exemplo, os parágrafos 9.2 e 22.1 aos Comentários quanto ao art. 1º da CM-OCDE, *in verbis*:

“9.1. Esse fato suscita duas questões fundamentais discutidas nos parágrafos seguintes:

-se os benefícios de convenções tributárias devem ou não ser conferidos a transações que constituem um abuso das disposições dessas convenções (vide parágrafos 9.2 e seguintes abaixo); e

- se as disposições e normas jurisprudenciais específicas da legislação interna de Estado Contratante destinadas a prevenir o abuso fiscal entram ou não em conflito com convenções tributárias (vide parágrafos 22 e seguintes abaixo).

9.2. Para muitos Estados, a resposta à primeira questão se baseia na sua resposta à segunda questão. Esses Estados levam em consideração o fato de que os tributos incidem, em última análise, segundo o disposto na legislação interna, assim como não restritos (e em alguns raros casos, ampliados) pelas disposições de convenções tributárias. Dessa forma, qualquer abuso do disposto em convenção tributária também poderia ser caracterizado como um abuso do disposto em legislação interna nos termos da qual o imposto será exigido. Com relação a esses Estados, a questão passa a ser, então, se o disposto em convenções tributárias pode impedir ou não a aplicação de disposições anti-elisivas previstas na legislação interna, que é a segunda questão acima. Como estabelece o parágrafo 22.1 abaixo, a resposta a essa segunda questão é que, na medida em que essas normas anti-elisivas são parte das normas básicas que dão origem a obrigação tributária, não serão abrangidas pelos tratados tributários, o sendo, assim, atingidas por eles. Portanto, como regra geral, não haverá nenhum conflito entre essas normas e as disposições de convenções tributárias.”

“22. Outras formas de abuso de tratados tributários (por exemplo, o uso de sociedade-base – “*base company*”) e possíveis maneiras possíveis de lidar com elas, inclusive normas de “substância sobre a forma”, “substância econômica” e normas gerais anti-abusivas também têm sido analisadas, em particular, no que tange à questão de tais normas estarem ou não em conflito com tratados tributários, conforme dispõe a segunda questão mencionada no parágrafo 9.1 acima.

22.1 Essas normas fazem parte das normas internas básicas estabelecidas no direito tributário interno para determinação de quais fatos que dão origem a obrigação tributária; essas normas não são discutidas em tratados tributários e, dessa forma, não são abrangidas por eles. Assim, como regra geral e levando em consideração o parágrafo 9.5, não haverá conflitos. Por exemplo, na medida em que a aplicação das normas mencionadas no parágrafo 22 resulte em recharacterização de rendimento ou nova determinação do contribuinte havido por auferir o rendimento, serão aplicadas as disposições da Convenção levando em conta essas alterações.

22.2 Embora essas normas não estejam em conflito com convenções tributárias, o consenso é que os países membros deverão observar cuidadosamente as obrigações específicas consagradas em tratados tributários contra a dupla tributação, desde que não exista indicação clara de abuso dos tratados.”

Assim, ainda que se atribua alguma relevância aos Comentários à CM-OCDE editados após a celebração dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, **é preciso ter claro que muitos deles se voltam a situações em que se averigüe a existência de “abuso” praticado pelo contribuinte.**

Tal constatação é relevante pois, no caso dos autos, não há imputação de práticas abusivas praticadas pelo contribuinte. Nem sequer a legislação utilizada como suporte para a autuação se volta contra situações abusivas, tendo a MP 2.158 vocação para alcançar situações independentemente da prática de atos abusivos.

Dada a distinção entre as regras brasileiras discutidas neste recurso especial e as normas de reação ao abuso, típicas das legislações CFC adotadas por uma enorme variedade de sistemas jurídicos estrangeiros considerados nos Comentários da CM-OCDE, é razoável compreender que estes sequer podem ser aplicadas ao caso dos autos. Assim concluíram PAULO AYRES BARRETO e CAIO TAKANO¹³ em trabalho acadêmico sobre o tema, *in verbis*:

“Não há, na nova dicção legal, uma clara e precisa distinção entre situações normais, em que há genuíno exercício da atividade empresarial, e aquelas excepcionais que, mundo afora, ensejam a aplicação de normas CFC, por conterem o elemento **abusivo**. Pelo contrário, manteve-se como regra a tributação automática das controladoras brasileiras no dia 31 de dezembro do ano em que houver a mera apuração do lucro pelas empresas controladas direta ou indiretamente pela empresa brasileira, independentemente de sua efetiva disponibilização, que, por vezes, poderá nunca vir a acontecer. (...) a nova sistemática da tributação dos lucros auferidos no exterior não deve ser confundida com aquela própria das **normas CFC**, tão conhecidas pelos estudiosos do Direito tributário internacional, não havendo razão para que a interpretação de suas regras não obedeça rigorosamente aos limites constitucionais e postos em Lei Complementar.”

3.3. O reenvio ao direito doméstico como alterativa ao art. 3 (2) dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador.

Caso se compreenda necessário o reenvio ao Direito doméstico brasileiro para a construção de sentido do termo “pago”, que acompanha “dividendos” no art. 10 dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador, igualmente se concluirá que este designa situação de *efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade aos acionistas*.

Assim, a título de exemplo, o art. 150, §1º, do CTN, por utilizar o termo “pagamento”, é interpretado pelo STJ como exigência de efetiva de transferência de titularidade do contribuinte ao fisco, de quitação concreta, não bastando simples retenção:

¹³ BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Regime tributário dos resultados de coligadas e controladas no exterior. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, et al. (Org.). PRODIREITO: Direito Tributário: Programa de Atualização em Direito: Ciclo I. Porto Alegre: Artmed Panamericana; 2015. p. 36-38. Grifos do original.

“III. De acordo com o entendimento firmado no STJ, a retenção do Imposto de Renda, pela fonte pagadora, não se assimila ao pagamento antecipado, aludido no § 1º do art. 150 do CTN. Assim, a quantia retida, pela fonte pagadora, não tem o efeito de pagamento, até porque toda ou parte dela poderá ser objeto de restituição, dependendo da declaração de ajuste anual. Assim, a prescrição da Ação de Repetição de Indébito Tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do Imposto de Renda”.

(STJ, AgRg no AREsp 193.400/MA, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2016, DJe 17/03/2016)

Outro exemplo pode ser colhido do art. 138 do CTN. A denúncia espontânea exige o pagamento, que deve efetivamente concretizar-se com a transferência de recursos, de quitação concreta, antes mesmo do lançamento tributário. Nesse sentido, é a jurisprudência do STJ:

“A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp nº 284189/SP (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito.”

(STJ, AgRg no REsp 727.181/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/06/2005, DJ 01/08/2005)

Nesse cenário, não há no sistema jurídico brasileiro sentido diverso ao termo “pago” (ou melhor, *dividendos pagos*) daquele construído a partir do *contexto* em que dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador estão inseridos, qual seja: **efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade ao acionista.**

4. A jurisprudência judicial e administrativa a respeito da matéria

É importante consignar que o STJ, em julgamento sobre a matéria, alcançou a mesma conclusão, como se observa da ementa a seguir:

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; inócorência 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, DJe 01.06.2012).

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

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

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

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

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

98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

(STJ, REsp 1.325.709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014)

Igual entendimento foi adotado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao julgar o recurso de Apelação da União Federal e a Remessa Necessária nos autos do processo n. 2003.72.01.000014-4/SC¹⁴:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977.

1. Em matéria tributária, dispõe o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Ricardo Lobo Torres).

2. A despeito da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano

¹⁴ Vide: <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/229/pdf.aspx>.

infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação.

3. Entender que a superveniência de norma interna conflitante com o tratado internacional modificaria o regramento a ser aplicado implica denúncia implícita do acordo, sem a adoção dos procedimentos constitucionais e legais para tanto, desprezando, ademais, os princípios da boa-fé, da segurança e da cooperação que norteiam as relações internacionais. Em favor da prevalência dos tratados, cabe invocar não somente o art. 98 do CTN, mas também o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 27 do Decreto nº 7.030/2009, que promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros.

5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição.

6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL nº 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado.

7. Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália”.

Esse mesmo entendimento tem sido adotado em outros julgados do CARF, por exemplo:

**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 *passthrough 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 parença 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 2.588DF, 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.

(Acórdão 1103001.122 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, sessão de 21/10/2014).

5. O escopo dos acordos celebrados pelo Brasil com Portugal e com o Equador e a abrangência da CSLL.

A Lei n. 13.202, de 8.12.2015, prescreve:

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

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

Aplica-se ao referido enunciado legal o art. 106 do CTN, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Desse modo, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do período em que houver sido celebrado o acordo, tendo em vista a eficácia retroativa do art. 11 da Lei n. 13.202/2015.

Voto, portanto, por CONHECER e DAR provimento ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Em que pesem os brilhantes argumentos do i. Conselheiro Relator, ousou discordar de seu brilhante voto.

Para a Recorrente, a Fiscalização não poderia ter incluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio dessas controladas em relação às quais o Brasil possui acordos a fim de evitar a dupla tributação dos lucros.

Segundo seu entendimento, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, violaria o art. 7º dos tratados em questão. Desse modo, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a Fiscalização estaria tributando os lucros das empresas situadas naqueles países - residentes no exterior -, e não os lucros da Recorrente – residente no Brasil.

Entende, a Recorrente, portanto, que seria competência exclusiva daqueles países tributar os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas lá residentes, nos termos previstos no art. 7º dos tratados, todos nos moldes do texto modelo aprovado e sugerido pela OCDE.

Pois bem, passo a analisar o tema.

O tema não é novo nesta Corte Administrativa. Em diversas ocasiões tive a oportunidade de me manifestar em situações praticamente idênticas.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil possui seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

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

Depois de inúmeras controvérsias legislativas¹⁵, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL¹⁶; (ii) no

¹⁵ Tais controvérsias surgiram com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas *Controlled Foreign Corporations* – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

¹⁶ Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 10 da Lei no 9.532, de 1997.

[...]

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

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional¹⁷. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

Faz-se necessário, portanto, analisar a sistemática adotada em tais dispositivos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo

¹⁷ Cf. João Francisco Bianco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43¹⁸.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Países Baixos¹⁹:

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.

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em contrarrazões e sustentações orais sobre o tema, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente!

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes.

Há de se salientar, novamente, que a tributação da empresa brasileira, nos termos do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01, não diminui o resultado da empresa situada no exterior, uma vez que jamais se refletirá nas demonstrações contábeis e financeiras do não residente no Brasil.

¹⁸ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

¹⁹ Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 355, de 2 dezembro de 1991.

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

Segundo a PGFN, os mais recentes posicionamentos da OCDE orientam, inclusive, que normas CFC não se apliquem somente a casos de abuso de tratado, mas que possuam hipóteses de incidência objetivas.

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional²⁰ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:*

*Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”.*²¹

Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por outros fundamentos também discordo de tal exegese. Basta analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – *profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º dessas convenções, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 - modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo

²⁰ Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

²¹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

23. A utilização de “companhias de base” [“base companies”, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“Controlled Foreign Corporations/CFC”, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

14. O propósito do parágrafo 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed*

to shareholders) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição²². Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02²³. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)²⁴. Veja-se:

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

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

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

²² Conforme OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, pp 13 e 14. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>. Acesso em 10 de maio de 2017. Eis o texto em sua originalidade: "Definition of income – Although some countries' existing CFC rules treat all the income of a CFC as "CFC income" that is attributed to shareholders in the parent jurisdiction, many CFC rules only apply to certain types of income. The report recommends that CFC rules include a definition of CFC income, and it sets out a non-exhaustive list of approaches or combination of approaches that CFC rules could use for such a definition".

²³ Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

²⁴ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

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

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

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

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução

Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subseqüente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subseqüentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subseqüentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos a *posteriori*, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país

da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistem qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegar que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de técnicas da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pelas empresas portuguesa e equatoriana. A nossa lei não pode alcançar estas empresas estrangeiras sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor

Processo nº 12897.000196/2010-54
Acórdão n.º **9101-003.617**

CSRF-T1
Fl. 900

do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

Portanto, não assiste razão à Recorrente. Inexiste ofensa aos acordos firmados, seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4 (o qual isenta os dividendos tributáveis nos outros Estados contratantes recebidos por residentes brasileiros).

Desse modo, entendo não haver qualquer óbice em relação à aplicação do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/01 e não aplicação dos tratados para evitar bitributação.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto