



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

Processo nº 12897.000715/2009-41
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.561 – 1ª Turma
Sessão de 09 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

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

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra

submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, acordam, (1) quanto à tributação de lucros auferidos no exterior, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (2) quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pela conselheira Lívia de Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Lívia de Carli Germano, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A (e-fls. 945 e segs.) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-001.024 (e-fls. 920 e segs), pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 06/05/2014, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

Resumo Processual

Na autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2005 e 2006, trata da tributação de lucros no exterior, com base no art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35, de 2001, no qual foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela primeira instância (DRJ).

A turma ordinária do CARF negou provimento ao recurso voluntário.

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial, admitido por despacho de exame de admissibilidade. A PGFN apresentou contrarrazões.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e da fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

Trata a autuação fiscal (Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 613/620) de lucros no exterior que teriam sido auferidos pela REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A., por meio de sua controlada REXAM CHILE S/A (sede no Chile), no decorrer dos anos-calendário de 2005 e 2006, com fulcro no art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35, de 2001.

Foram deduzidos do IRPJ e CSLL lançados de ofício os valores pagos pela Contribuinte no Chile a título de imposto de renda.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 639 e segs.), que foi julgada **improcedente** pela 4ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, nos termos do Acórdão nº 12-31.319 (e-fls. 744 e segs.), conforme ementa a seguir.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

*LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADA.
ADIÇÃO AO LUCRO REAL.*

Os lucros apurados por empresa controlada no exterior serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano, a partir do advento da MP 2158/2001, artigo 74.

Tal hipótese não ocorrerá se a interessada comprovar que ocorrerá, antes desta data, qualquer situação de disponibilização de lucro prevista na legislação em vigor.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, incidem, por força de lei e a partir de 1º de abril de 1995, juros de mora equivalentes à taxa SELIC.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Ao ser mantida a infração constante no auto de infração principal, igual sorte colherá o lançamento que dele é reflexo.

Uma vez interposto recurso voluntário pela Contribuinte, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, por meio do Acórdão nº 1201-001.024 (e-fls. 920 e segs.) negou-lhe provimento, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Segundo o artigo 10 da convenção firmada entre o Brasil e o Chile com vistas a evitar a dupla tributação do imposto sobre a renda, os dividendos distribuídos pela empresa controlada no Chile podem ser tributados em sua controladora no Brasil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A convenção firmada entre o Brasil e o Chile com vistas a evitar a dupla tributação não alcança a contribuição social sobre o lucro líquido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora. Precedentes do STJ.

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 945 e segs.). Apresentou três divergências. Sobre a primeira, aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, para os tratados para evitar a dupla tributação de renda, discorre que o art. 7º do Tratado firmado em 03/04/2001 entre Brasil e Chile para evitar dupla tributação de renda deve prevalecer sobre as normas de direito tributário interno, no caso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, razão pela qual não caberia a tributação dos lucros da Rexam Chile S/A, antes que sejam efetivamente distribuídos para a investidora. Aduz que o acórdão recorrido equivocou-se ao entender que o caso concreto trataria de tributação de dividendos e por consequência aplicar o art. 10 do tratado de bitributação. A segunda divergência diz respeito à abrangência do tratado Brasil-Chile, que diria respeito não apenas ao IRPJ, mas também à CSLL. Enfim, protesta sobre a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1087/1091 deu seguimento ao recurso.

Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN (e-fls. 1093/1108). Discorre que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, veio complementar o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e que as duas normas convergem no sentido de (a) *concretizar a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, levando em conta a renda auferida por meio de suas controladas ou coligadas no exterior*; (b) *impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior – prática que vinha sendo muito adotada por contribuintes para se beneficiar de sistemas tributários mais favoráveis e, ao mesmo tempo, escapar da tributação no Brasil*; e (c) *estabelecer presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior*, via controladas e coligadas. Requer pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1087/1091, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, **para conhecer o recurso da Contribuinte**.

Passo ao exame do mérito.

Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

A princípio, transcrevo a norma em debate:

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

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

Não obstante a substanciosa argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

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

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

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

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

² MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 433-7.

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

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Chile.

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

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

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante

destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

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

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

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

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

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação

internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

Destaca ainda a solução de consulta que nos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), foi estabelecida cláusula expressa no sentido de não são tributar os lucros não distribuídos. Ou seja, nesse caso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, ao dispor sobre aspecto temporal da disponibilização dos lucros, em tese entraria em conflito com o celebrado no tratado. De qualquer forma, tal constatação ratifica entendimento de que, de fato, o art. 7º, no caso concreto, entre Brasil e Chile, não dispõe sobre os lucros auferidos pela investidora brasileira em razão de sua participação na investida localizada no exterior.

Assim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Chile não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL, resta superada apreciação da segunda divergência apontada pela Contribuinte, de que a aplicação do Tratado Brasil-Chile deveria ser estendida à CSLL.

Juros de Mora Sobre Multa de Ofício.

Vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

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

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

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

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

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

*E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.*

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)*

§ 1º (...)

E a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Verifica-se, assim que tanto tributo quanto penalidade estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.

Conclusão

Portanto, diante de todo o exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento ao recurso da Contribuinte**.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Trata-se de recurso especial interposto por **REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S/A** (doravante “**REXAM**”, “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida a **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão n. 1201-001.024 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela então 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”), que negou provimento ao recurso voluntário.

O auto de infração, lavrado em face do contribuinte, exigiu, em relação aos anos-calendário de 2005 e 2006, IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros auferidos por uma empresa controlada domiciliada no Chile, denominada REXAM CHILE S/A (doravante “**controlada chilena**” ou “**controlada no exterior**”), acrescidas de juros de mora e de multa de ofício de 75%.

Ao julgar o recurso especial interposto pelo contribuinte, o r. Colegiado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), por **voto de qualidade**, decidiu manter a decisão recorrida.

Nesta declaração de voto, apresento os fundamentos que me fizeram divergir de tal entendimento. Para tanto, faço remissão às razões expostas em meu voto, no acórdão 9101-002.332, julgado por este r. Colegiado em 04.05.2016, das quais permaneço convicto, dando destaque a algumas delas neste caso.

Em breve retrospecto legislativo, observa-se que, até janeiro de 1996, as empresas residentes no Brasil sofriam a incidência de IRPJ exclusivamente sobre as rendas derivadas de fontes nacionais (*princípio da territorialidade formal*). Apenas com o art. 25 da 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*)³.

Desse marco legal seguiu-se a edição da IN/SRF n. 38, de 27.06.1996, que, entre outras coisas, tratou do critério temporal dessa tributação, ao dispor que os lucros de coligadas ou controladas no exterior seriam tributados 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”, elegeu esse mesmo critério temporal para a incidência do tributo. Em 29.06.1999, com o advento do art. 19 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.

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. Por meio da IN n. 213, de 07.10.2002, especialmente em seu art. 1º, 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.

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. 9.249/05, art. 19 da MP n. 1.858-6/99). 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 sua vez, dispôs 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).

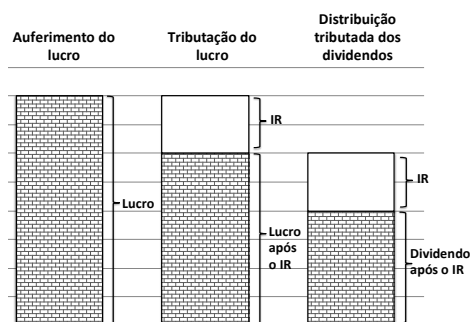
No art. 25 da Lei n. 9.249/05, bem como no art. 19 da MP n. 1.858-6/99, a categoria selecionada pelo legislador para o exercício de sua competência tributária foi o

³ Sobre a 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.

“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”.

Portanto, a tributação do “lucro” e não do “dividendo” tem sido uma constante decisão consciente do legislador competente.

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



Como se pode observar, 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 demonstra significativa distinção entre elas.

A legislação brasileira 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, é que deverá ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSL. Conforme a sistemática de tributação brasileira, o imposto pago no outro Estado contratante, apenas terá relevância em momento posterior, podendo ser utilizado como crédito para o pagamento do tributo brasileiro. Em momento algum a lei brasileira tributa *dividendos fictos*, o que causaria repulsa.⁴

Nesse cenário, identificada a norma de incidência tributária pertinente no sistema jurídico brasileiro, é necessário identificar as normas do acordo de bitributação que seriam aplicáveis ao caso.

Note-se que nem o recorrente e nem a recorrida descartam a incidência do tratado Brasil-Chile no presente caso. Trata-se que matéria incontroversa nos presentes autos, como nem poderia deixar de ser. Em especial, discute-se a incidência do art. 7º ou do art. 10º do acordo do acordo Brasil-Chile.

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

⁴ Sobre a repulsa à adoção de ficção quanto à prática do fato gerador do tributo, vide: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSL 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.

de competência para a tributação dos “lucros das empresas”, prevista no tratado Brasil-Chile, em seu art. 7º, especialmente em seu item (1).

Por sua vez, assim dispõe o art. 10º do acordo Brasil-Chile:

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. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante em que resida a sociedade que os pague 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 exigido não poderá exceder de:
 - a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que controle, direta ou indiretamente, pelo menos 25 por cento das ações com direito a voto da sociedade que pague tais dividendos;
 - b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.Este parágrafo não afeta a tributação da sociedade em relação aos lucros que dão origem ao pagamento dos dividendos.
(...)

Para o julgamento do presente caso, é preciso saber qual o sentido deve ser atribuído ao termo “pago”, especialmente quando presente na expressão “dividendos pagos” adotada no art. 10 do acordo Brasil-Chile, de forma a verificar se os rendimentos tributados pela legislação brasileira se enquadrariam nesta categoria. Na hipótese de não incidência da regra do art. 10 desse acordo de bitributação, deve ser aplicado o art. 7.

O art. 10 (3), do acordo Brasil-Chile, define o termo “dividendos” como “rendimentos provenientes de ações ou outros direitos, com exceção dos direitos de crédito, que permitam participar dos lucros, assim como os rendimentos de outros direitos de participação sujeitos ao mesmo tratamento tributário que os rendimentos de ações pela legislação do Estado Contratante do qual a sociedade que os distribui seja residente.”.

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).⁵ 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) do acordo Brasil-Chile, 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 da Convenção em um dado momento por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontrem definidos terá, a não ser que de seu **contexto** se infira uma interpretação diferente, o significado que nesse momento lhe for atribuído pela legislação desse Estado

⁵ 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.

relativa aos impostos que são objeto da Convenção, prevalecendo o significado atribuído pela legislação tributária aplicável nesse Estado sobre o significado atribuído por outras leis desse Estado.

Prevê o acordo Brasil-Chile, então, o **dever** do aplicador 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.

O intérprete apenas se desincumbirá de seu ônus com a incursão por 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.

No acórdão 9101-002.332, julgado por este r. Colegiado em 04.05.2016, procurei analisar exaustivamente evidências desse “contexto”, as quais convergiram para que demonstrar que “dividendos pagos”, conforme o acordo internacional, seriam aqueles cuja titularidade tenha sido efetivamente transferida de uma parte a outra. Não há qualquer fundamento para se alterar o entendimento exposto naquela reunião da CSRF.

Com remissão às razões expostas naquele julgamento, cumpre aqui ao menos dar destaque à mais imediata de todas as evidências, pertinente ao “*contexto intrínseco*” dos acordos de bitributação. 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 intuitiva, decorre de prescrição expressa no art. 31 (1) e (2) da CVDT.

A análise gramatical do trecho do art. 10 (1) do acordo Brasil-Chile, na oração “Os dividendos **pagos** por uma sociedade (...)”, evidencia o emprego do sujeito paciente (da passiva) “dividendos” acompanhado do particípio “pagos”. 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 os rendimentos por ele tutelados (“dividendos”) tenham sido efetivamente “pagos”.

Sob a perspectiva sintática, o termo “dividendo”, empregado na cláusula sob exame, por encontrar-se qualificado como “pago”, 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 do acordo Brasil-Chile, como no art. 10 (6), no art. 11 (1), (5), (6), (7) e (8) ou no art. 12 (1), (4), (6) e (7). Em tais dispositivos, o termo “pago” é reiteradamente empregado no acordo, assumindo 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* os valores ou direitos descritos no art. 10 (3) **cuja titularidade tenha sido efetivamente transferida de uma parte a outra.**

Ademais, ainda com remissão às razões expostas no acórdão 9101-002.332, cumpre também destacar o que dispõem os Comentários à CM-OCDE, editados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, que compõem o “contexto extrínseco secundário” dos acordos de bitributação.

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.**”

Portanto, o termo “pago”, conforme mais essa evidência, abrange apenas situações em que haja efetivo “cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume”.

Por sua vez, os Comentários à CM-OCDE, em sua versão mantida desde 2003, expressam a possibilidade de normas nacionais dos Estados contratantes afastarem os benefícios dos tratados **quando restar configurada a prática de abusos pelo contribuinte.** Podem ser citados como exemplos os parágrafos 9.2 e 22.1 dos Comentários ao art. 1º da CM-OCDE, adicionados naquele, que tratam, em especial, se “as disposições e normas jurisprudenciais específicas da legislação interna de um Estado Contratante destinadas a prevenir abuso fiscal entram ou não em conflito com convenções tributárias”.

Note-se que, ainda que se atribua alguma relevância aos Comentários à CM-OCDE, é preciso ter claro que muitos deles se voltam a situações reputadas como “abusivas” pelo sistema jurídico nacional de um dos Estados contratantes. Contudo, a legislação brasileira de tributação de controladas no exterior não se encaixa nesse conceito, pois não se volta contra situações abusivas. Nossa legislação tem vocação para tributar lucros de controladas independentemente da prática de atos abusivos.

Sob tal perspectiva, não se pode sustentar que a legislação brasileira afasta a incidência do tratado internacional sem que incorrer-se em ofensa ao acordado perante o Direito Internacional público.

É importante consignar que o STJ, em julgamento sobre a matéria, alcançou a mesma conclusão adotada nesta declaração de voto, 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; inocorrência 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/SC⁶:

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.

⁶ Vide: <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/229/pdf.aspx>.

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 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 parecença 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 apenas 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).

Por fim, é importante consignar que igual entendimento deve ser adotado em relação à CSLL, inclusive por força do disposto no art. 11 da Lei n. 13.202, de 8.12.2015:

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

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.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto de contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto