



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

Processo n° 12897.000757/2009-81
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.924 – 1ª Turma
Sessão de 4 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto às matérias (i) impossibilidade de aplicação do entendimento de que o artigo 74 da MP 2.158/2001 objetiva tributar dividendos fictos e a aplicabilidade do artigo 10 do TDT e (ii) aplicabilidade do artigo 7º do TDT em detrimento do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. No mérito, por voto de qualidade, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luís Flávio neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 1275/1316) interposto pela YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1101-000.836 (e-fls. 1031/1115), pela 1ª Turma Ordinária da 1º Câmara da Primeira Seção de Julgamento, na sessão de 04/12/2012.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 73/80 e 332/342), relativa aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, trata da tributação de lucros no exterior, com base no art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35, de 2001. A analisados os lucros auferidos pelas controladas da Contribuinte no exterior (i) BRASCUBA Cigarrilhos ("BRASCUBA"), com sede em Cuba, e (ii) Yolanda Nederlands BV ("YOLANDA BV"), com sede na Holanda. Em relação à BRASCUBA, foram constatadas divergências entre os valores declarados pela Contribuinte e os valores apurados pela Fiscalização. Apurou-se que a BRASCUBA disponibilizava o lucro de um exercício somente no exercício seguinte, e por consequência os resultados eram declarados apenas no ano seguinte ao ano calendário em que eram efetivamente disponibilizados. Quanto à

YOLANDA BV, não foi apresentado nenhum recolhimento sobre os lucros auferidos pela controlada. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 349/373), que foi julgada procedente em parte (e-fls. 862/886) pela primeira instância (DRJ). Em razão do crédito exonerado, foi enviada remessa necessária (recurso de ofício). Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 897/926).

A turma ordinária do CARF votou no sentido de (1) rejeitar preliminares de nulidade e de sobrestamento, (2) em relação aos lucros auferidos pela BRASCUBA, negar provimento ao recurso de ofício; (3) em relação aos lucros auferidos pela YOLANDA BV, dar provimento ao recurso de ofício; (4) negar provimento ao recurso voluntário em relação a juros de mora sobre multa de ofício; (5) não conhecer da matéria concomitância e (6) negar provimento ao recurso voluntário em relação à multa de ofício.

Em razão do crédito exonerado, foi enviada remessa necessária (recurso de ofício). Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 1227/1233), que foram rejeitados por Despacho de Exame de Admissibilidade de Embargos (e-fls. 1257/1267).

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 1275/1316). Foi dado seguimento apenas para a matéria "juros de mora sobre multa de ofício" no Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1548/1558. Foi apresentada petição de agravo (e-fls. 1913/1935 e 1997/2017) pela Contribuinte. Despacho de Agravo (e-fls. 2053/2072) deu seguimento parcial para as matérias (i) "Impossibilidade de aplicação do entendimento de que o artigo 74 da MP 2.158/2001 objetiva tributar dividendos fictos e a aplicabilidade do artigo 10 do TDT (competência cumulativa de tributação aos Estados Contratantes)" e (ii) "Aplicabilidade do artigo 7º do TDT (tributação exclusiva no Estado de Residência) em detrimento do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001".

Foi apresentada petição (e-fls. 2123/2127) pela Contribuinte, denominada "Requerimento", no qual se pleiteou reconsideração do despacho de agravo para dar seguimento integral ao recurso. Despacho de Requerimento (e-fls. 2123) indeferiu o pedido.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 2152/2186).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada **procedente em parte** pela 6ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I. Foram (1) afastados os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos à BRASCUBA, e os lançamentos de IRPJ relativos à YOLANDA BV; e (2) mantidos os lançamentos de CSLL relativos à YOLANDA BV, por se entender que o Tratado Internacional de Bitributação não se aplicava à CSLL, nos termos do Acórdão nº 12-29.601, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

IRPJ. LUCRO REAL. LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. LUCRO TRIBUTÁVEL SOMENTE NO DOMICÍLIO FISCAL.

Os lucros auferidos, na Holanda, por controladas ou coligadas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil somente são tributáveis naquele país. por força da Convenção Internacional para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda promulgada pelo Decreto nº 355, de 1991.

LUCRO REAL. LUCRO CONTÁBIL AUFERIDO NO EXTERIOR. ADIÇÃO. DIREITO DE COMPENSAR IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

Serão computados, na determinação do lucro real, os lucros auferidos no exterior e apurados com observância da legislação comercial do país de domicílio de controladas ou coligadas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, mas antes de descontado o imposto de renda, admitida, porém, a compensação, nos anos-calendário subsequentes, do tributo pago 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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. NÃO-ABRANGÊNCIA. LUCRO TRIBUTÁVEL NO BRASIL.

No que se refere à CSLL, os lucros auferidos, na Holanda, por controladas ou coligadas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil podem ser aqui tributados, tendo em vista que a mencionada contribuição não está abrangida pela Convenção Internacional para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda promulgada pelo Decreto nº 355, de 1991.

LUCRO REAL. LUCRO CONTÁBIL AUFERIDO NO EXTERIOR. ADIÇÃO. DIREITO DE COMPENSAR IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, os autos de infração decorrentes colhem a sorte daquele que lhes deu origem, em função da relação de causa e efeito que os une.

Em razão do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício). A Contribuinte interpôs recurso voluntário. A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no Acórdão nº 1101-000.836, decidiu conforme ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005 e 2006

ART. 62-A DO RICARF. SOBRESTAMENTO. REQUISITOS.

O Regimento Interno do CARF só admite o sobrestamento de julgamento quando o STF tenha sobrestado o julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria. Não basta que a matéria tenha sido reconhecida como de repercussão geral, pois isso sobresta o julgamento nas cortes inferiores mas não no STF. O processo administrativo se pauta pelo princípio constitucional da celeridade processual. O sobrestamento indevido de processo no CARF pode levar a prescrição de ação penal vinculada ao lançamento.

Assumo: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

INVESTIDA SITUADA NA HOLANDA. CONVENÇÃO BRASIL-REINO DOS PAÍSES BAIXOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DE TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna. COMPATIBILIDADE COM O TRATADO INTERNACIONAL. IRPJ. O acordo firmado entre Brasil e Reino dos Países Baixos não impede a incidência prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. CSLL. O acordo firmado entre Brasil e Reino dos Países Baixos não afasta a incidência da CSLL, tributo existente à época da assinatura do acordo e nele não referido. MULTA DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE NÃO CONFIRMADA. Correta a aplicação de penalidade se não comprovada a existência de decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário no início do procedimento fiscal que resultou no lançamento de ofício.

INVESTIDA SITUADA EM CUBA. LUCRO REAL. LUCRO CONTÁBIL AUFERIDO NO EXTERIOR, ADIÇÃO. DIREITO DE COMPENSAR IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. Serão computados, na determinação do lucro real, os lucros auferidos na exterior e apurados com observância da legislação comercial do país de domicílio de controladas de coligadas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, mas antes de descontado o imposto de renda, admitida, porém, a compensação, nos anos-calendário subsequentes, do tributo pago 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. POSTERGAÇÃO. Não subsiste a exigência se demonstrado que a autoridade lançadora não deu tratamento de postergação aos valores tributáveis que foram reconhecidos pela

contribuinte fiscalizada em períodos subseqüentes, e antes do início do procedimento fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

(...)

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado: 1) preliminarmente, por maioria de votos, em REJEITAR a proposta de sobrestamento, designando-se para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; 2) relativamente aos lucros auferidos por intermédio da controlada Yolanda Netherlands: 2.1) por maioria de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada de ofício pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; 2.1) por voto de qualidade, em DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, e votando pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; 2.2) por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 3) relativamente aos lucros auferidos por intermédio da controlada Brascuba, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, votando pelas conclusões os Conselheiro Eduardo de Almeida Guerreiro, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva; 4) relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 5) relativamente à concomitância, por maioria de votos, em NÃO CONHECER da matéria submetida à apreciação judicial; 6) relativamente à aplicação da multa de Ofício, maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário. E votando pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.

A decisão da turma *a quo* foi no sentido de (1) rejeitar preliminares de nulidade e de sobrestamento, (2) em relação aos lucros auferidos pela BRASCUBA, negar provimento ao recurso de ofício; (3) em relação aos lucros auferidos pela YOLANDA BV, dar provimento ao recurso de ofício; (4) negar provimento ao recurso voluntário em relação a "juros de mora sobre multa de ofício"; (5) não conhecer da matéria concomitância e (6) negar provimento ao recurso voluntário em relação à multa de ofício.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte que foram rejeitados por Despacho de Exame de Admissibilidade de Embargos.

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte, pretendendo devolver para discussão as matérias (1) impossibilidade de aplicação do entendimento de que o artigo 74 da MP 2.158/2001 objetiva tributar dividendos fictos e a aplicabilidade do artigo 10 do TDT (competência cumulativa de tributação aos Estados Contratantes); (2) aplicabilidade do artigo 7º do TDT (tributação exclusiva no Estado de Residência) em detrimento do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001; (3) possibilidade de ampliação dos efeitos dos TDT's para a CSLL e (4) impossibilidade de aplicação de juros sobre multa. Despacho de Exame de Admissibilidade deu seguimento parcial, apenas para a matéria 4. Foi apresentada Petição de Agravo pela

Contribuinte, protestando pelo seguimento das matérias 1, 2 e 3 . Despacho de Agravo deu seguimento para as matérias 1 e 2. Foi apresentada petição pela Contribuinte, no qual se pleiteou reconsideração do despacho de agravo para dar seguimento também para a matéria 3. Despacho de Requerimento indeferiu o pedido.

A PGFN apresentou contrarrazões, no qual requer pela manutenção da decisão recorrida e para que o recurso especial do Contribuinte não seja provido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, foram devolvidos por meio do Despacho de Exame de Admissibilidade e do Despacho de Agravo as matérias (1) impossibilidade de aplicação do entendimento de que o artigo 74 da MP 2.158/2001 objetiva tributar dividendos fictos e a aplicabilidade do artigo 10 do TDT (competência cumulativa de tributação aos Estados Contratantes); (2) aplicabilidade do artigo 7º do TDT (tributação exclusiva no Estado de Residência) em detrimento do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e (3) juros de mora sobre multa de ofício.

Sobre a matéria "3", foi objeto da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Trata-se precisamente do entendimento da decisão recorrida.

Nesse contexto, dispõe o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), Anexo II:

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

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (Grifei)

Como se pode observar, não obstante ter o recurso especial da Contribuinte sido interposto antes da publicação da súmula, o RICARF determina que a matéria não deve ser conhecida.

Portanto, não se deve conhecer da matéria "juros de mora sobre multa de ofício".

Em relação às matérias "1" e "2", tiveram seguimento pelo Despacho de Agravo.

Com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, adoto as razões do Despacho de Agravo (e-fls. 2053/2072), para conhecer das matérias "1" e "2".

Assim sendo, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial da Contribuinte, em relação às matérias (1) impossibilidade de aplicação do entendimento de que o artigo 74 da MP 2.158/2001 objetiva tributar dividendos fictos e a aplicabilidade do artigo 10 do TDT (competência cumulativa de tributação aos Estados Contratantes) e (2) aplicabilidade do artigo 7º do TDT (tributação exclusiva no Estado de Residência) em detrimento do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Passo ao exame do mérito.

O recurso especial protesta sobre o entendimento do acórdão recorrido, que foi no sentido de que o art. 74 da MP 2.158/2001 teria como objetivo a tributação de dividendos fictos das investidas no exterior, e não de lucros, o que ensejaria o enquadramento no art. 10 do Tratado Brasil - Holanda, em vez do art. 7º, caso fosse considerada a materialidade "lucros". Nesse contexto, são apresentadas as duas matérias: primeiro, contesta entendimento de que o art. 74 da MP 2.158/2001 teria tratado de dividendos fictos, quando, na realidade, tratou de lucros. Assim, por consequência, não caberia aplicação do art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Ainda, tendo o dispositivo pretendido fazer incidir o IRPJ e a CSLL sobre os lucros da empresa estrangeira, independente dos valores representarem um acréscimo patrimonial para a investidora brasileira, conclui-se que o art. 74 da MP 2.158/2001 disporia sobre a tributação de resultados que jamais poderiam ingressar no patrimônio da empresa brasileira². Segundo, por consequência, tendo o dispositivo legal tratado de "lucros", caberia a

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.

² Excertos do recurso especial:

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

(...)

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

apreciação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda, que teria prevalência sobre o art. 74 da MP 2.158/2001, e, por isso, não caberia a tributação dos lucros na controlada sediada na Holanda³.

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

Primeiro, há que se apreciar a materialidade tutelada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, a seguir transcrito:

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

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

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

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

MARTINS⁴, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente

76. Daí se conclui que o artigo 74, da MP nº 2.158-35/01 acaba por tributar resultados que podem jamais ingressar no patrimônio da empresa brasileira. (...)

³ Excertos do recurso especial sobre a matéria:

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

(...)

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

(...)

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

⁴ MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 433-7.

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.

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

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

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

Isso porque não há colisão entre as materialidades tratadas pelo art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e pelo Tratado Brasil-Holanda.

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

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

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

investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a

circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênica ao Ilustre Relator, por quem tenho profunda admiração, divirjo quando aos pontos tratados a seguir.

O artigo 7º do Tratado Brasil-Países Baixos (Decreto nº 355/1991) impede a tributação de lucros apurados pela sociedade sediada na Holanda. É o teor do citado artigo 7º:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

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

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

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

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

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

Sobreleva considerar, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça decidiu que **os Tratados Internacionais prevalecem sobre as normas de direito interno**, em razão de sua especialidade, nos termos do artigo 98, do Código Tributário Nacional, conforme acórdão cuja ementa é parcialmente transcrita a seguir:

“(…) 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 (Recurso Especial nº 1.325.709, 1ª Turma, DJe de 20/05/2014 - grifamos)

É importante ponderar que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento referido, também reconheceu a ilegalidade do artigo 7º, §1º, da IN/SRF 213/2002, que trata do reflexo na contabilidade da investidora pelo Método de Equivalência Patrimonial. O artigo 7º, §1º da IN/SRF 213/2002 tem a seguinte redação:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado

pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Nesse sentido, destaco trecho da íntegra do acórdão (Resp 1.325.709) a respeito da ilegalidade IN/SRF 213/2002:

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

66. Nesse contexto, quanto à base de cálculo, como sustentado pela recorrente, 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.

67. Com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultados 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.

Ressalvo que o acórdão referido não foi submetido à sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C, do CPC/1973 e 1.036 a 1.041, do CPC/2015), não sendo obrigatória sua aplicação pelos Conselheiros do CARF (art. 62, §2º, RICARF/2015). De toda sorte, compartilho do entendimento daquela Corte Superior, pela impossibilidade de tributação dos lucros por força de Tratados Internacionais.

Nesse contexto, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte**, para reforma do acórdão recorrido, reconhecendo a aplicabilidade do artigo 7º do Tratado Internacional (Decreto nº 355/1991).

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa