



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

**Processo nº** 12897.000757/2009-81  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1101-000.836 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de dezembro de 2012  
**Matéria** IRPJ/CSLL - Lucros no Exterior  
**Recorrentes** YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A  
FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2004, 2005, 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 à prescrição de ação penal vinculada ao lançamento.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

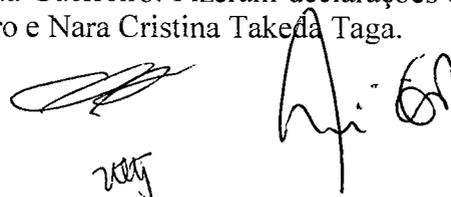
INVESTIDA SITUADA NA HOLANDA. CONVENÇÃO BRASIL-REINO DOS PAÍSES BAIXOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO DE TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário 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.

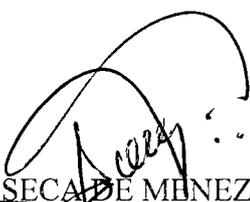
INVESTIDA SITUADA EM CUBA. LUCRO REAL. LUCRO CONTÁBIL AUFERIDO NO EXTERIOR. ADIÇÃO. DIREITO DE COMPENSAR IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. Serão computados, na determinação do lucro real, os lucros auferidos no exterior e apurados com observância da legislação comercial do país de domicílio de controladas ou 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. 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 subsequentes, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pela Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, 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, sendo que o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior votou pelas conclusões da divergência manifestada pela Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa; 2.2) por voto de qualidade, em DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva, e votando pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; 2.3) por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva; 3) relativamente aos lucros auferidos por intermédio da controlada Brascuba, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, votando pelas conclusões os Conselheiros Carlos 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, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva; 5) relativamente à concomitância, por maioria de votos, em NÃO CONHECER da matéria submetida à apreciação judicial, divergindo as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Nara Cristina Takeda Taga, que não admitiram a existência de concomitância; 6) relativamente à aplicação da multa de ofício, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva, e votando pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Fizeram declarações de voto os Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.





VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.



EDELI PEREIRA BESSA - Relatora



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.

## Relatório

YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – I que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 13/11/2009, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 380.106.410,25.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

*1. No dia 13.11.2009, foram lavrados dois autos de infração para exigir da interessada: a) imposto sobre a renda (IRPJ) no valor de R\$ 129.361.630,96; e b) contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) no valor de R\$ 46.570.187,17, ambos os tributos acrescidos da multa proporcional e dos juros de mora.*

*2. A exigência do imposto de renda (fls. 262/266) decorreu do fato de ela não ter oferecido à tributação os lucros auferidos, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, por sociedades controlada e coligada domiciliadas no exterior (enquadramento legal: artigos 24 e 25 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001; art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997; artigos 247 e 248 da Lei nº 6.404, de 1976; e art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN); a da CSLL, da verificação da falta do seu recolhimento sobre os mesmos lucros (enq. legal: art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988; artigos 24 e 25 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001; art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997; artigos 247 e 248 da Lei nº 6.404, de 1976; e art. 43 do CTN).*

*3. Encontra-se nos autos um relatório fiscal (fls. 17/24) no qual a autuante disse, em síntese:*

*3.1. que a interessada detém 50% (cinquenta por cento) do capital da Brascuba Cigarrilhos, domiciliada em Cuba, e 100% (cem por cento) do capital da Yolanda Netherlands, domiciliada na Holanda;*

*3.2. que os lucros derivados da equivalência patrimonial relativa à Brascuba dos anos-calendário de 2004 a 2006 e apresentados em seus balancetes e livros contábeis foram declarados nas DIPJ dos anos-calendário de 2005 a 2007;*

*3.3. que, no que tange aos lucros apurados e disponibilizados no exterior pela Brascuba, ela lhe apresentou: a) os comprovantes dos tributos recolhidos sobre eles aos cofres públicos cubanos, na forma do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995; b) as demonstrações financeiras que os estampam, de acordo com o inciso I do § 2º do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996; e c) a legislação cubana, conforme o inciso seguinte, a qual obriga ao recolhimento dos tributos, efetuado conforme comprovam os documentos cubanos;*

*3.4. que os respectivos tributos recolhidos em Cuba foram computados na apuração das quantias ora exigidas, consoante os demonstrativos estampados no presente relatório;*

*3.5. que as planilhas de apuração dos tributos apresentadas pela interessada contêm erros quanto à taxa de câmbio empregada na conversão da moeda cubana, a qual diverge da indicada no banco de dados do Banco Central do Brasil;*

*3.6. que, intimada a esclarecer as diferenças apuradas relativamente aos resultados da Brascuba, ela esclareceu que tais diferenças decorrem de ajustes feitos no lucro*

*tributável apontado no documento de arrecadação cubano por conta da participação dos trabalhadores e que o lucro apurado se apresenta em dólares americanos; e*

*3.7. que, no entanto, além de inexistir a comprovação da razão dos ajustes, inexistem também previsão legal para eles, e no que tange à moeda, o documento de arrecadação cubano e a “Declaracion Jurada – Imposto sobre Utilidades” revelam que os valores estão expressos em “CUC”, que é a moeda cubana.*

*4. No que tange aos lucros apurados e disponibilizados no exterior pela Yolanda Netherlands, a autuante narrou, em suma:*

*4.1. que “não foi apresentado qualquer recolhimento efetuado sobre os mesmos” (sic);*

*4.2. que, em seu lugar, foram apresentados processos de ações judiciais impetradas com o fito de assegurar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários devidos sobre o lucro de investimentos em empresas situadas no exterior, nos termos do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001;*

*4.3. que merece transcrição o seguinte trecho do Ofício nº 35/2009/PRFN 2/DIAES (fls. 172/184), expedido pela Procuradoria da Fazenda Nacional em resposta à consulta que lhe dirigiu:*

*“... especificamente, no tocante ao período da ação fiscal objeto desta consulta – 2004/2005/2006 – afirma-se que, diante dos fatos ora narrados (decisões judiciais proferidas no curso dos Mandados de Segurança autos nº 2003.51.01.008458-6 e autos nº 2003.51.01.008459-8), inexistem causa suspensiva da exigibilidade dos tributos em questão nem de seus correspondentes encargos legais ...”;*

*4.4. que a interessada não questionou judicialmente a tributação sobre o lucro, mas somente a incidente sobre a variação cambial; e*

*4.5. que extraiu dos balancetes que lhe foram apresentados por ela os valores que compõem a base de cálculo do presente auto de infração e que procedeu então à apuração do imposto de renda e da CSLL exigidos, conforme apresenta em outro demonstrativo também estampado no presente relatório.*

*5. Cientificada dos lançamentos em 13.11.2009, a interessada se insurgiu contra eles no dia quatorze do mês seguinte (fls. 277/301). Alegou, em síntese:*

*5.1. que, quantos aos lucros da Yolanda Netherlands, olvidou-se a autuante das disposições do tratado celebrado entre Brasil e Holanda, introduzido no âmbito interno pelo Decreto nº 355, de 1991, que regula o regime jurídico aplicável à tributação da sua subsidiária holandesa;*

*5.2. que, no âmbito do Direito Tributário, os artigos 96 e 100 do CTN conferem aos tratados e convenções internacionais o status de legislação tributária;*

*5.3. que, de acordo com o art. 98 do mesmo CTN, “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”;*

*5.4. que, ao celebrar o tratado para regular a tributação das empresas nos dois países, Brasil e Holanda adotaram o modelo da OCDE, o qual, fielmente reproduzido no tratado, impede a tributação dos lucros auferidos por empresa estrangeira em ambos os estados contratantes, conforme o seu art. 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”);*

*5.5. que o sistema de tributação instituído pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e retomado pelo art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001, vai mais longe que o princípio da universalidade, pois manda adicionar ao lucro da sociedade domiciliada no Brasil a totalidade do lucro obtido pelas controladas e coligadas no exterior, na proporção da participação no capital social destas, ainda que tais lucros tenham sido integralmente retidos;*

*5.6. que, assim sendo, o imposto brasileiro, por alcançar renda que não é da própria sociedade brasileira, constitui um sistema de tributação extraterritorial ou ultraterritorial, o qual, no entanto, não é compatível com os tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil, notadamente o celebrado com a Holanda, país de domicílio da Yolanda Netherlands;*

*5.7. que, em face do tratado, não assiste competência ao Brasil para exigir dela tributos incidentes sobre os lucros da sua controlada na Holanda; e*

*5.8. que, enquanto não distribuídos, os lucros produzidos são grandeza alcançável tão-somente pela tributação no país em que foi produzida, conforme entendimento já sedimentado no Conselho de Contribuintes, como demonstram a ementa e o trecho do acórdão que transcreveu.*

*6. No que tange aos lucros da Brascuba, ponderou a interessada, em resumo:*

*6.1. que o art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, estabelece que, para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social, os lucros auferidos por controladas e coligadas localizadas no exterior devem ser considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data em que tiverem sido apurados, na forma prevista em regulamento;*

*6.2. que a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, ao regulamentar o referido dispositivo, determinou, no § 7º do seu art. 1º, que “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem”;*

*6.3. que o art. 6º da referida instrução tem a seguinte redação:*

*“Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.*

*§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.*

*§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à*

*demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada”;*

*6.4. que respeitou as determinações contidas nos artigos 1º e 6º da referida instrução normativa, na medida em que as demonstrações financeiras da Brascuba foram elaboradas nos termos da legislação comercial de Cuba e traduzidas para o nosso idioma (fls. 612/685);*

*6.5. que, com base nessas demonstrações financeiras, ofereceu à tributação no Brasil os lucros nelas apurados, antes de descontado o imposto de renda cubano;*

*6.6. que, sem adentrar à questão do momento em que os lucros auferidos foram oferecidos à tributação no Brasil e à taxa de câmbio utilizada na sua conversão para reais, cumpriu corretamente os demais ditames do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, bem como os da IN-SRF nº 213, de 2002;*

*6.7. que, conforme se depreende: a) do relatório fiscal; b) dos documentos juntados ao auto de infração; e c) da cópia da declaração de imposto de renda da Brascuba (fls. 742/744), a autuante desconsiderou o lucro daquela empresa submetido à tributação no Brasil sob o argumento de que a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social referente ao lucro dela deve corresponder à base de cálculo do imposto de renda cubano, ou seja, ao lucro tributável;*

*6.8. que, como já demonstrado acima, tal interpretação está em desacordo com o teor da IN-SRF nº 213, de 2002, a qual estabelece que os lucros auferidos pelas controladas e coligadas, considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem, formarão a base de cálculo a ser submetida à tributação;*

*6.9. que, a despeito de não haver uma definição clara do lucro contábil, há no art. 248 do RIR/1999 a definição do lucro líquido, que é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial;*

*6.10. que a Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 191, conceitua o que se deve entender por lucro líquido, e não faz menção alguma, por óbvio, à base de cálculo do imposto de renda como fator determinante do lucro líquido;*

*6.11. que, paralelamente, o lucro tributável é aquele à que se chega depois das adições previstas e exclusões admitidas pela legislação fiscal – e não comercial – de cada país; este conceito nada tem a ver com o conceito de lucro líquido;*

*6.12. que, sendo simples diferenciar o lucro tributável do lucro líquido da Brascuba, e em obediência a IN-SRF nº 213, de 2002, mesmo sem questionar a sua constitucionalidade e a do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, é indispensável o afastamento da postura da autuante, por estar em desacordo com a legislação de regência;*

*6.13. que, se a legislação brasileira pretende aqui tributar os lucros que, em dado momento, estarão disponíveis aos seus acionistas, estes têm que ser os contábeis (lucro líquido do exercício), apurados nos termos da legislação comercial do país onde está localizada a controlada ou coligada; e*

*6.14. que, assim, deixando de lado a questão do momento em que os lucros auferidos foram oferecidos à tributação no Brasil, mas levando em conta a taxa de câmbio utilizada pela autuante e os lucros contábeis, antes de computado o imposto de renda cubano, apurados segundo a legislação comercial de Cuba, que são as corretas bases de cálculo, nota-se que não há imposto a ser pago no Brasil nos anos-calendário de 2004 a 2006, conforme o demonstra o quadro estampado na impugnação (fls. 294).*

7. Por fim, disse a interessada que, ainda que sejam julgados legítimos os lançamentos, não há de se falar na exigência da multa aplicada, pois não corresponde à realidade a afirmação da autuante de que inexistiu decisão judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. O Mandado de Segurança 2003.51.01.008458-6 mencionado no relatório fiscal tem como objeto exclusivo o afastamento do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, em face de sua manifesta inconstitucionalidade, e goza de plena eficácia atual a decisão que garante a suspensão da exigibilidade de qualquer crédito tributário constituído com fundamento nele. Assim, o fato de haver total distinção entre a matéria impugnada na ação judicial e a que se discute nestes autos não afeta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado.

8. É o relatório.

A Turma julgadora decidiu:

1) por unanimidade, DAR PROVIMENTO à impugnação e DECLARAR indevido o crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os lucros auferidos em Cuba por sociedade coligada;

2) por voto de qualidade, vencidos os julgadores Ney Camara de Castro, que declarou seu voto, e José Eduardo Genero Serra, DAR PROVIMENTO à impugnação e DECLARAR indevido o crédito tributário relativo ao IRPJ incidente sobre os lucros auferidos na Holanda por sociedade controlada; e

3) por maioria de votos, vencido o presidente, NEGAR PROVIMENTO à impugnação e DECLARAR devida a CSLL, no valor de R\$ 46.270.915,06, incidente sobre os lucros auferidos na Holanda por sociedade controlada, acrescida dos juros e da multa de mora, nos termos do relatório e dos votos que passam a integrar o presente julgado.

O Relator, Presidente e Julgador Léo da Silva, votou pelo cancelamento integral das exigências, pois: 1) considerando como tributável, relativamente à Brascuba, o lucro contábil, e descontando-se o imposto pago em Cuba, os valores devidos seriam inferiores àqueles já apurados pela contribuinte; e 2) o Tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos impediria a tributação, tanto pelo IRPJ como pela CSLL, dos lucros da Yolanda Netherlands, ainda que não apresentados comprovantes de pagamentos de tributos na Holanda. Mas prevaleceu o entendimento de que o Tratado firmado entre o Brasil e os Países Baixos não alcançava a CSLL, ante a restrição de seus termos e ao fato de a CSLL ter sido instituída antes de sua assinatura. Acrescentou o Relator do voto vencedor, Julgador Rodrigo Luiz de Azevedo Ferreira Bettamio, que a exigibilidade do crédito tributário não estava suspensa, consoante esclareceu a Procuradoria da Fazenda Nacional quando consultada a respeito, que limitou os efeitos da ação judicial aos fatos geradores ocorridos em 2001 e 2002.

Declarou seu voto o Julgador Ney Camara de Castro, por entender que a tributação do lucro apurado por Yolanda Netherlands deve ter em conta o artigo 10 do Tratado firmado entre Brasil e o Reino dos Países Baixos, e não seu artigo 7, na medida em que o lucro apurado por empresa controlada e disponibilizado para sua controladora caracteriza-se como dividendo, e assim podem ser tributados no país da empresa que os recebe, tanto pelo IRPJ, como pela CSLL.

Ante a exoneração de crédito tributário equivalente ao principal de R\$ 129.660.903,07, o Presidente da Turma Julgadora recorreu de ofício ao CARF.



Cientificada da decisão de primeira instância em 29/11/2010 (fl. 806), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 28/12/2010 (fls. 809/837), no qual pleiteia, nos termos do resumo apresentado ao final da peça de defesa:

*a. A reforma da r. decisão proferida pela DRJ/RJI na parte relativa à manutenção da cobrança da CSLL em relação aos lucros apurados pela Netherlands, com o conseqüente cancelamento integral da autuação, em face das determinações expressas contidas no Tratado Brasil-Holanda;*

*b. Adicionalmente, a manutenção da r. decisão da DRJ/RJI na parte em que decidiu pela improcedência do lançamento referente aos lucros auferidos pela Brascuba (IRPJ e CSLL) e pela Netherlands (IRPJ);*

*c. Subsidiariamente, na remotíssima hipótese de não acolhimento dos pedidos "a" e "b", requer a Recorrente o afastamento da multa punitiva aplicada, já que a exigibilidade do crédito tributário consubstanciado no presente auto de infração encontrava-se suspensa por determinação judicial à época da lavratura; e*

*d. Ainda de maneira subsidiária, requer a Recorrente seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre a multa punitiva exigida no auto de infração lavrado.*

Argumenta que a CSLL não foi tratada na Convenção firmada entre Brasil em Holanda porque *tal contribuição, até 1999, apenas tributava lucros produzidos no território brasileiro e auferidos por pessoas jurídicas residentes no País, diferentemente do IRPJ que tributava na fonte os rendimentos de não residentes originados do Brasil (juros, royalties, ganhos de capital, etc.) e os lucros, rendimentos e ganhos de capital de pessoas jurídicas brasileiras, provenientes do exterior. Logo, até aquele momento, não se cogitava que este tributo pudesse ocasionar uma situação de dupla tributação no plano internacional a justificar sua inclusão nos tratados.*

Assim, somente com a adoção da universalidade da tributação, no âmbito da CSLL, a partir da Medida Provisória nº 1.858-7/99, passou a ser possível a dupla tributação, *pelo que tal fato deve ser considerado como instituição de tributo novo, substancialmente semelhante ao imposto de renda, para efeitos do §3º do artigo 2º da Convenção celebrada com a Holanda, que expressamente determina a sua aplicação automática "a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura". Acrescenta que a CSLL é substancialmente semelhante ao IRPJ, com identidade da base de cálculo, contribuintes e fato gerador.*

Reafirma a prevalência dos Tratados sobre a legislação interna, aspecto reconhecido pela autoridade julgadora de 1ª instância ao afastar a exigência de IRPJ sobre os lucros apurados pela Netherlands, mas discorda da manutenção da exigência da CSLL, especialmente porque *pressupôs-se que a CSLL tenha sido objeto de debates entre as autoridades dos dois países envolvidos, optando-se por manifestamente deixar de fazer menção expressa a tal contribuição, ignorando que a CSLL somente veio a ser instituída em bases universais com a 6ª edição da Medida Provisória nº 1.858, no ano de 1999, ou seja, 08 (oito) anos depois da promulgação do Tratado Brasil-Holanda.*

Transcreve excerto de obra de Alberto Xavier, no sentido de que a CSLL, até então, era *governada pelo princípio da territorialidade, incidindo apenas sobre o lucro produzido em território brasileiro e auferido por residentes no País, diversamente do imposto de renda, que já incidia sobre rendimentos auferidos no País por residentes no exterior desde a Lei nº 9.249/95. Em suas palavras:*



*31. A plena identificação da CSLL com o imposto de renda, promovida pela Medida Provisória nº 1.858/99, e não com a sua instituição pela Lei 7.689/88, é que foi o evento relevante para fins de aplicação da regra de subsunção automática aos tratados constante do § 3º do artigo 2º da Convenção com a Holanda, segundo a qual **Convenção aplica-se também a substancialmente semelhantes que sua assinatura**, adicionalmente mencionados no parágrafo 2º".*

Entende, assim, que *para efeitos do Tratado considera-se estabelecido o tributo no momento em que este passa a ter como fato gerador os lucros rendimento e ganhos auferidos no exterior*. Cita, entre outros que existiriam, o julgamento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 390.840/MG, para firmar que *o estabelecimento de um novo fato gerador corresponde à instituição de novo tributo*.

Argumenta que *a situação do Tratado Brasil-Holanda idêntica à do Tratado Brasil-Austria, em relação ao qual a r. decisão recorrida reconheceu a abrangência da CSLL, pois em ambos os casos a incidência da CSLL sobre os lucros, rendimentos e ganhos auferidos no exterior por pessoas jurídicas brasileiras só foi instituída com a Medida Provisória nº 1.858/99*.

Aborda a *plena identidade da CSLL e do IRPJ*, inicialmente asseverando que *a interpretação funcional e finalística dos Tratados conduz à conclusão de que a listagem dos "tributos visados" no artigo 2º é meramente ilustrativa, abarcando todos os tributos de natureza idêntica àqueles indicados no mencionado dispositivo, em vigor à época de sua assinatura ou instituídos em momento posterior, independentemente de referência expressa a tais tributos no Tratado*. Mas a decisão recorrida ignora que *em se tratando de tributo incidente sobre o rendimento (lucro líquido) das pessoas jurídicas, a abrangência pelo Tratado para evitar dupla tributação da renda é inafastável e se dá de maneira automática*.

Cita texto doutrinário de Heleno Tôrres, no sentido de que a identificação dos impostos nos Tratados é mera exemplificação, *pretendendo aplicar-se a todo tipo de tributo que incida sobre a produção de rendimentos*, e invoca os princípios da finalidade e da boa-fé, *expressamente consagrados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*. Novamente invoca lições de Alberto Xavier no sentido que, *justamente por corresponder a verdadeiro adicional ao imposto sobre a renda, aplica-se à CSLL toda a legislação reguladora do IRPJ que não colida com normas específicas aplicáveis àquela contribuição*.

Reporta-se aos arts. 4º e 114 do CTN para concluir pela *substancial identidade entre o IRPJ e CSLL*, a qual *não permite afastar essa contribuição do campo de abrangência dos Tratados para evitar a dupla tributação, havendo ou não menção expressa a esse tributo*. Transcreve, ainda, entendimento de Luciano Amaro neste mesmo sentido.

Destaca que no Tratado firmado entre Brasil e Portugal manteve-se a expressão *imposto federal sobre a renda* para identificar os *impostos visados*, para se esclarecer *por meio de Protocolo que essa expressão abrange também a CSLL*. Idêntica situação se verificaria no tratado celebrado com o Paraguai, *cujá ratificação foi rejeitada pelo Congresso paraguaio*. Já em Convenção firmada com a Bélgica, foi alterada a identificação do imposto visado para *imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, mas ainda assim a referência à CSLL constou de Protocolo anexo.

Assevera que *a própria linguagem utilizada nesses Protocolos, pela expressão "Fica entendido", demonstra tratar-se de menção meramente interpretativa da*

*regra veiculada pelo artigo 2º do Tratado, transparecendo que a aplicação dos Tratados no que tange à CSLL independe de expressa menção a essa contribuição. Não fosse assim, teriam os Estados Contratantes incluído a CSLL diretamente no corpo do artigo 2º do Tratado, ao invés de simplesmente esclarecer em Protocolo que essa contribuição esta inserida no conceito de "imposto federal sobre a renda" para fins da norma convencional. Neste sentido são as lições de Alberto Xavier, transcritas pela recorrente.*

*Logo, a ausência de menção expressa à CSLL no Tratado Brasil-Holanda em nada altera a conclusão sobre a sua necessária abrangência da regra internacional também à contribuição social, até para que se mantenha coerência com os demais Tratados assinados pelo Governo Brasileiro que apenas esclarecem, para fins de realização de uma interpretação autêntica e, em última análise desnecessária, que a CSLL tem natureza substancialmente semelhante à do imposto de renda e está compreendida no termo "imposto federal sobre a renda" para efeito de tratados para evitar a dupla tributação da renda. Transcreve ementa do Acórdão nº 101-95.802, favorável à sua tese.*

*Subsidiariamente opõe-se à aplicação da multa de ofício, discordando da decisão recorrida que se fundamentou na suposta incidência ao caso das Súmulas 266 e 239 do Supremo Tribunal Federal ("STF"), pois supostamente a CSLL questionada nos Mandados de Segurança correlatos (Procs. nºs 2003.51.01.008458-6 e 2003.51.01.008459-8) abarcaria apenas os exercícios de 2001 e 2002.*

*A Súmula 266 ("Não cabe mandado de segurança contra lei em tese") seria inaplicável ante ato efetivo de cobrança praticado pela Fiscalização. Já a Súmula 239 ("Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores") deveria ser afastada porque o pedido é que delimita o objeto da ação, e no caso do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008458-6, a simples leitura dos seus termos já denota inexistir qualquer limitação temporal a um único exercício.*

*Ademais, a decisão proferida na referida ação, determinando a suspensão da exigibilidade do débito relativo ao IRPJ e a CSLL futuros, estava plenamente vigente à época do lançamento. A ação teve por objeto o afastamento do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, diante de sua manifesta inconstitucionalidade, e ante a decisão judicial não houve qualquer comportamento descumprido, sendo descabida a exigência de qualquer espécie de multa.*

*Destaca a total distinção entre a matéria da ação judicial e aquela que era objeto do presente processo administrativo: no Mandado de Segurança pleiteia-se a não submissão da Impetrante ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, diante de sua manifesta inconstitucionalidade – discussão aqui afastada em razão da Súmula nº 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes – enquanto o presente recurso, partindo justamente da premissa de sua validade - versa, essencialmente, sobre a necessária aplicação do Tratado Brasil-Holanda no caso concreto, causa de pedir bastante diferente daquela que qualifica e confere identidade ao pedido formulado na ação judicial.*

*Afirma que, no Mandado de Segurança pediu e obteve medida liminar "tão somente para suspender a imposição de multa e encargos punitivos e moratórios na eventual autuação promovida pelo Fisco, ressalvada, obviamente, a possibilidade da Fazenda Nacional promover as medidas que entender cabíveis, no sentido de registrar o tributo administrativamente". Ante a suspensão da exigibilidade de qualquer crédito tributário que viesse a ser constituído com fundamento no mencionado artigo 74 da Medida Provisória nº*

2.158-35/01, invoca a aplicação do art. 63 da Lei nº 9.430/96, citando jurisprudência administrativa neste sentido.

Por fim, afirma a *ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício*, a qual somente se verificou na notificação do julgamento de 1ª instância e assim não foi alegada em impugnação, caracterizando-se *exceção à regra preclusiva veiculada no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72*. Entende que os juros somente se prestam à remuneração do capital alheio, e assim incidem apenas sobre a obrigação principal e não sobre a sanção por seu inadimplemento.

Destaca que no §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 não há previsão para esta incidência, e que sua inoocorrência é reafirmada no art. 43 da mesma lei, que somente cogita desta aplicação sobre a multa de ofício exigida isoladamente. Assevera que a jurisprudência administrativa encontra-se consolidada favoravelmente à sua tese.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício, nas quais defende a manutenção integral do lançamento.

No âmbito das razões ao recurso de ofício, discorda da exoneração decorrente da aplicação do Tratado celebrado entre Brasil e o Reino dos Países Baixos, pois o reconhecimento, pela autuada, da totalidade dos lucros da Yolanda Netherlands, mediante equivalência patrimonial, caracteriza hipótese de incidência do art. 25 da Lei nº 9.249/95, c/c o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, sendo inaplicável o artigo VII do Tratado referido, que *disciplina a tributação dos lucros produzidos por empresa residente em um dos Estados Contratantes (o país da fonte geradora dos resultados)*. Isto porque:

*Ocorre que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não incide sobre uma pessoa jurídica residente no exterior, ou seja, a lei brasileira não "alcança" um residente no exterior, mas uma sociedade estabelecida no Brasil. Por outras palavras, a legislação nacional não determinou a tributação dos lucros da Yolanda Netherlands BV, mas fixou que os lucros da contribuinte residente no Brasil também abrangem os lucros disponibilizados por sua controlada.*

*Desse modo, conquanto a distinção seja sutil, não se pode confundir a tributação da própria controlada residente no exterior (o que é vedado pelo Art. VII), com a tributação da controladora sediada no país, cujos resultados englobam os lucros auferidos por intermédio da subsidiária estrangeira, nos termos da legislação tributária interna.*

Defende que *o reconhecimento dos lucros da controlada com base no método da equivalência patrimonial implica o aumento do patrimônio da controladora, independentemente da distribuição efetiva*, e, de outro lado, observa que:

*No âmbito internacional, entende-se que essas normas não contrariam o disposto no Artigo VII do Tratado Modelo da OCDE.* <sup>1</sup> [Apesar de não integrar a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, os tratados para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil seguem o modelo OCDE — inclusive, a Convenção firmada com a Holanda. Portanto, os comentários da OCDE não são vinculantes para o Brasil, mas auxiliam sobremaneira a interpretação dos acordos internacionais]. *Com efeito, esse modelo recebe constantes comentários por parte da OCDE, e um dos questionamentos abordados foi justamente a compatibilidade das*

*regras CFC com o Art. VII do tratado (tradução livre, comentário atualizado em 22/7/2010):*

*23. A utilização de "companhias de base" ["base companies" em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior ["Controlled Foreign Corporations/CFCs" em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos Comentários" ao Art. 7º e 37 dos "Comentários" ao Art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção." (grifos nossos)*

*Vale sublinhar que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um "padrão único" de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras, característica presente no art. 74 da MP nº2.158-35/2001.*

Em seu entendimento, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 presta-se a evitar o diferimento na tributação dos lucros apurados no exterior, e como regra CFC insere-se na liberdade de cada país de *dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação*. Citando, ainda, o parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE, a Procuradoria conclui pela regularidade da tributação dos lucros disponibilizados à empresa brasileira.

Prosseguindo, e analisando o Artigo X do Tratado Brasil-Reino dos Países Baixos, a Procuradoria da Fazenda Nacional registra a constatação de que os lucros auferidos pela atuada no exterior, por intermédio da Yolanda Netherlands, enquadram-se no conceito de dividendos, posto que disponibilizados à controladora, ainda que por presunção legal. Acrescenta que *a tributação do montante integral dos lucros, antes do desconto do imposto pago no país da fonte* não descaracteriza o conceito de dividendos, pois trata-se de *simples técnica de arrecadação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do tributo apurado, o imposto pago no país da controlada*.

Ressalva que o item 6 do Artigo X daquela Convenção *regula a tributação no país da fonte pagadora dos dividendos e não se destina ao país de residência do beneficiário dos dividendos*, e transcreve os parágrafos 37 a 39 dos comentários da OCDE ao Art. 10 da Convenção Modelo, em tradução livre. Cita o Acórdão nº 108-08.765, integrado pela Resolução nº 108-00.407, bem como os Acórdãos nº 105-17.382 e 1101-00.365, que afirmam ter natureza de dividendos os lucros assim considerados disponibilizados.



Opõe-se à aplicação do art. 10 da Lei nº 9.249/95, que isentou a distribuição de dividendos, pois trata-se de dividendos presumidos, auferidos de empresa situada no exterior, fora do alcance daquela norma isentiva, que cogita da distribuição por pessoas jurídicas tributas pelo lucro real, presumido ou arbitrado (sociedades brasileiras, portanto). Reporta-se a decisão, neste sentido, exarada no Acórdão nº 101-95.497.

Aborda, por fim, o Artigo 23 da Convenção Brasil – Países Baixos, observando que para se evitar a dupla tributação *o Brasil deduziria do imposto da Yolanda um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Holanda, sendo que a dedução é limitada a 15% sobre os dividendos, ou seja, à "parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda"* (art. X, item 2). Mas assinala que *a dedução pressupõe a comprovação do efetivo pagamento do imposto holandês.*

Em contrarrazões ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional registra a *ausência de decisão judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário vigente à época do lançamento relativa aos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, a favor da autuada, invocando as razões expressas no documento de fls. 172/184, elaborado pela Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na 2ª Região.*

Destaca que no Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008458-6 *a impetrante, ao fundamentar o periculum in mora, fl. 761, reporta-se aos tributos de IRPJ e CSLL vencidos em 31 de março de 2003, concernentes aos fatos geradores de 2001 e 2002, bem como ao fundamentar o pedido liminar pugna pela suspensão da exigibilidade dos créditos que a autoridade impetrada entende devidos, e ao final prevaleceu a sentença que determinou a incidência do art. 74, parágrafo único, tão somente para os fatos geradores ocorridos no ano-base de 2002, excluindo aqueles ocorridos no ano-calendário de 2001, fl. 181.*

Quanto ao Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008459, o questionamento ali se restringiria à tributação incidente sobre a variação cambial quando da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial decorrente de investimentos em controladas no exterior, ao passo que a exigência nestes autos alcançou apenas os lucros auferidos no exterior, não incluindo variação cambial.

E, relativamente à incidência da CSLL sobre os lucros auferidos por intermédio da controlada situada na Holanda, opõe-se à aplicação da Convenção firmada entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, na medida em que a CSLL já havia sido instituída à época de sua assinatura, e não houve referência a tal contribuição naquele acordo. Discorda do entendimento de que a Medida Provisória nº 1.858/99 teria instituído nova contribuição, pois ela apenas *dispôs acerca da aplicação espacial, ou melhor, alcance da tributação, para abranger a tributação universal em razão do deslocamento para o exterior de investimentos que seriam, em princípio, aplicados no país, eis que o investidor opta por desenvolver seu negócio fora de seu lugar de origem.*

Subsidiariamente, pleiteia a aplicação do Art. 10 do Tratado referido, caso se entenda pela subordinação da CSLL à Convenção.

Por fim, defende a cobrança de juros sobre a multa de ofício, na medida em que uma interpretação efetivamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430/96 evidencia que há previsão legal para aplicação dos juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, aí

incluída a multa de ofício. Argumenta, ainda, que por interpretação teleológica também se conclui pela incidência dos juros, dado que a função educativa da multa seria prejudicada com sua exigência ao final do processo administrativo sem qualquer atualização. Cita julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais em favor da sua tese, bem como julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Conclui afirmando que *uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros* e destaca decisões favoráveis a esta incidência por parte do Superior Tribunal de Justiça e de Tribunais Regionais Federais. Cita outros julgados administrativos favoráveis à sua tese, e transcreve excertos do voto condutor do Acórdão nº 104-22.956.

Subsidiariamente aduz que, de toda sorte, os juros de mora incidiriam, minimamente, à taxa de 1% ao mês sobre a multa de ofício, ante a expressa determinação neste sentido no §1º do art. 161 do CTN, entendimento, inclusive, adotado em alguns julgados administrativos que cita.



## Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O lançamento em debate formaliza exigências de IRPJ e CSLL sobre lucros de controladas no exterior, apurados e considerados disponibilizados nos anos-calendário 2004 a 2006. Dos valores lançados, somente foi mantida, na decisão recorrida, a parcela correspondente à incidência da CSLL sobre os lucros da controlada Yolanda Netherlands, equivalente ao principal de R\$ 46.270.915,06. Considerando que a outra parcela lançada equivale ao principal de R\$ 129.660.903,07, sua exoneração submete-se a reexame necessário.

Antes de passar à apreciação do mérito, importa registrar o entendimento desta Relatora, minoritário nesta Turma de Julgamento, em favor do sobrestamento do presente julgamento, em razão do que dispõe o art. 62-A, §1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, depois da alteração promovida por meio da Portaria MF nº 586/2010.

Verifica-se no sítio do Supremo Tribunal Federal que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, fundamento legal da presente exigência, teve sua validade questionada por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 2.588, cujo julgamento encontra-se suspenso desde 17/08/2011, *para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado*. Contudo, em decisão publicada em 02/05/2012, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 611.586 e, embora o reconhecimento de repercussão geral no processo não enseje, automaticamente, o sobrestamento de recursos extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia, houve decisão nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.975, na qual o Ministro Ricardo Lewandowski assim firmou:

*Trata-se de recurso extraordinário em que se discute a constitucionalidade do caput e do parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001.*

*O Plenário desta Corte, em 20/8/2008, ao apreciar Questão de Ordem suscitada no RE 540.410/RS, Rel. Min. Cezar Peluso, decidiu estender a aplicação do art. 543-B do Código de Processo Civil aos recursos cujo tema constitucional apresente repercussão geral reconhecida pelo Plenário, ainda que interpostos contra acórdãos publicados antes de 3 de maio de 2007.*

*No caso, o recurso extraordinário versa sobre matéria cuja repercussão geral já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 611.586-RG/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa).*

*Isso posto, afasto o sobrestamento de fl. 250 e determino, com fundamento no art. 328, parágrafo único, do RISTF, a devolução destes autos ao Tribunal de origem para que seja observado o disposto no art. 543-B do CPC, visto que neste apelo extremo discute-se questão que será apreciada no RE 611.586-RG/PR.*

Considerando que interpretações exteriorizadas em recentes decisões do Supremo Tribunal Federal acerca de seu Regimento Interno não permitem mais cogitar de sobrestamento de julgamento de recursos extraordinários no STF sem devolução dos autos para que os Tribunais de origem lá mantenham sobrestados os processos, há sobrestamento do



juízo dos recursos administrativos quando o Supremo Tribunal Federal **determinar o sobrestamento** do julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria.

Evidenciado que o procedimento previsto no art. 543-B do Código de Processo Civil está sendo observado pelo Supremo Tribunal Federal relativamente à questão constitucional aqui em debate, e considerando que os autos do Recurso Extraordinário nº 611.586 estão conclusos ao Relator, aguardando julgamento, o presente voto é no SOBRESTAR a apreciação do recurso voluntário presente nestes autos.

De toda sorte, sendo este entendimento minoritário na Turma de Julgamento, passa-se à apreciação do mérito.

Importa, inicialmente, historiar que a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior foi instituída pela Lei nº 9.249/95 nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Na sequência, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 38/96, esclarecendo que a tributação somente se verificaria quando os lucros fossem disponibilizados:

*Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.*

*§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.*

*§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:*

*I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior;*

*II - pago o lucro, quando ocorrer:*

*a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;*

*b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

[...]

Art. 11. A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

[...]

*Art. 16. As disposições dessa Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.*

Quanto aos lucros auferidos a partir do ano-calendário 1998, a forma de tributação não se alterou, mas o momento do fato gerador passou a estar expresso literalmente na Lei nº 9.532/97:

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

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

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;*
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.*

*§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:*

*a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;*

*b) pago o lucro, quando ocorrer:*

- 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;*
- 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*
- 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*
- 4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.*

*§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.*

*§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.*

*§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.*

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001 alcançou lucros ainda não disponibilizados segundo as normas até então vigentes, relativamente aos quais não havia se completado a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL. A nova lei, com efeitos no ano-calendário posterior à sua edição, apenas antecipou o critério temporal da hipótese de

incidência relativamente aos lucros ainda pendentes de disponibilização na forma da legislação anterior:

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

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

Destaque-se que tal se fez depois de promovida as necessárias alterações no Código Tributário Nacional:

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

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

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

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

Assim sendo, e tendo em conta que o CARF não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, na forma da Súmula CARF nº 2, enquanto o Supremo Tribunal Federal não decidir a ADIn nº 2.588, antes citada, ou o Recurso Extraordinário nº 611.586, em repercussão geral, permanecem em pleno vigor as alterações trazidas pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, evidenciando-se a validade da incidência, a partir de 2002, do IRPJ sobre os lucros auferidos por controladas a partir de 1996, ainda não disponibilizados até aquele momento, bem como dos lucros da mesma forma auferidos nos correspondentes anos-calendário, a partir de 2002.

Relevante também esclarecer que a incidência da CSLL somente se operou sobre os lucros apurados a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-6/99 (reeditada sucessivas vezes e incorporada por outras Medidas Provisórias até sua manutenção atual, com a mesma redação, no art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), alcançando lucros auferidos no exterior a partir de outubro/99:

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

*Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.*

A recorrente reconhece que não tem interesse em discutir, administrativamente, a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 porque já teria proposto ação judicial com este objeto.

Como destacado inicialmente, a exigência, nestes autos, tem por objeto os lucros auferidos por intermédio de controladas no exterior de 2004 a 2006. No início do procedimento fiscal, em 14/05/2009, a autoridade lançadora intimou a contribuinte a informar se possuía medida judicial, sobre a matéria em referência, bem como em relação à tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial tratado na Instrução Normativa SRF nº 213/2002, que impedisse o lançamento ou suspendesse a exigibilidade do crédito tributário dela decorrente (fl. 02/03). Em resposta, a contribuinte apontou a existência de duas ações judiciais:

*Informamos que a cia possui as medidas judiciais informadas a seguir, que suspendem a exigibilidade do crédito de IRPJ e da CSSLL sobre a matéria alvo do presente Termo:*

***Equivalência Patrimonial:*** Processo nº 2003.51.01.008459-8 12ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro

***Lucros no Exterior:*** Processo nº 2003.51.01.008458-6 30ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro

Os valores autuados foram apurados em relação às participações, da autuada, nas empresas Brascuba Cigarrillos S/A (sediada em Cuba) e Yolanda Netherlands (sediada na Holanda). Relativamente à primeira, a autoridade lançadora identificou descompassos entre o reconhecimento dos lucros disponibilizados no exterior e seu oferecimento à tributação e, no que tange à segunda empresa, apurou resultados positivos de equivalência patrimonial, já expurgados de variação cambial, sem que nenhum valor tivesse sido oferecido à tributação a título de lucros disponibilizados no exterior (fls. 05/09).

Questionada acerca das divergências verificadas, a contribuinte esclareceu a sistemática de distribuição de lucros relativa à Brascuba Cigarrillos S/A, e apresentou medida judicial que justificaria a não tributação dos resultados positivos de equivalência patrimonial apurados em razão da participação em Yolanda Netherlands (fls. 09/10).

No Relatório da Ação Fiscal, disse a autoridade lançadora relativamente às ações judiciais alegadas pela interessada:

*Os valores apurados pela Yolanda a título de Lucro de Equivalência Patrimonial na empresa Yolanda Netherlands nos anos calendários 2004, 2005 e 2006, e apresentados em seus balancetes (Anexos XVII, XVIII e XIX) e livros contábeis, foram lançados como resultados positivos em participações societárias nas DIPJ anos calendários 2004, 2005 e 2006, respectivamente.*

*No que se refere aos lucros disponibilizados e apurados no exterior da empresa Yolanda Netherlands, não foi apresentado qualquer recolhimento efetuado sobre os mesmos. A Yolanda apresentou, no entanto, processos judiciais de números 2003.51.01.009459-8 da 12ª. VF e 2003.51.01.008458-6 da 30ª. VF, respectivamente. Estes processos judiciais foram impetrados pela empresa Yolanda,*

*com fundamento no artigo 7º, II da lei 1533/51, a fim de assegurar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários devidos sobre o Lucro decorrente dos investimentos em empresas no exterior, nos termos do artigo 74 da MP 2158-35/01.*

*Tendo verificado os processos administrativos de números 15374.000898/2003-04 e 15374.000806/2003-88, constituídos em função dos processos judiciais supracitados e tendo consultado à Procuradoria Regional de 2ª Instância, da Fazenda Nacional, a qual teve acesso aos processos judiciais mencionados, obtivemos o Parecer, em anexo (Anexo XX), do qual transcrevemos o seguinte:*

*“... especificamente, no tocante ao período da ação fiscal objeto desta consulta – 2004/2005/2006 – afirma-se que, diante dos fatos ora narrados (decisões judiciais proferidas no curso dos Mandados de Segurança autos nº 2003.51.01.008458-6 e autos nº 2003.51.01.008459-8), inexistente causa suspensiva da exigibilidade dos tributos em questão nem de seus correspondentes encargos legais ...”;*

*Cumprido esclarecer que a Yolanda não questiona judicialmente a tributação sobre o lucro, mas somente sobre a Variação Cambial. E ainda, que os valores lançados no presente Auto de Infração dizem respeito exclusivamente aos lucros auferidos no exterior, e, não sobre a Variação Cambial, com fundamento no artigo 74 da MP 2.158 de 24/08/2001. Tal matéria constante do presente auto de infração vai de encontro inclusive ao já definido na Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT no 54 de 7 de abril de 2003 e na Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT no. 55 de 7 de abril de 2003.*

*Os valores de base de cálculo do presente auto de infração referente a Yolanda Nederlands foram retirados dos balancetes entregues, com cópia em anexo, e os valores apurados de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos na Yolanda Nederlands são os discriminados na planilha a seguir:*

[...]

A Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 2ª Região assim informou no Ofício de fls. 172/184, instruído com os documentos de fls. 185/213:

[...]

***(1º) Do Processo Administrativo nº 15374.000806/2003-88. Do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008458-6. Objeto: art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27/07/2001 (reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001).***

*A empresa Yolanda Participações S/A impetrou, em 01º de abril de 2003, Mandado de Segurança preventivo contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal da Administração Tributária no Rio de Janeiro, buscando fosse exonerada do pagamento das exações tributárias (IRPJ e CSLL), incidentes sobre os lucros gerados pelas controladas no exterior, que fossem considerados disponibilizados para a controladora brasileira na data do fechamento do balanço da referida controlada estrangeira, consoante o disposto no art. 74, caput e seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27/07/2001 (reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001).*

*Segundo a Impetrante, o art. 74, caput, da MP 2.158-35/01, ao prever hipótese de tributação pelo IRPJ e CSLL, sem que houvesse a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda de determinada pessoa jurídica, teria violado o art. 153, III, da CF de 1988 e o art. 43, do CTN; bem como o art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/01, ao pretender atingir os efeitos de fatos jurídicos consumados, teria violado da mesma forma o art. 150, III, "a", da CF de 1988 (princípio da irretroatividade da lei) (fls. 20).*



*Postulou ainda a concessão de medida liminar para o fim de assegurar a suspensão da exigibilidade dos referidos créditos tributários, cobrados com fulcro no art. 74 e parágrafo único, da MP 2.158-35/01.*

*Em 04/04/2003, o MM. Juízo da 30ª Vara Federal do Rio de Janeiro indeferiu o pedido de liminar, tendo em vista entendimento já consolidado no STF, que consideraria precipitada, em sede de liminar, a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo (fls. 1/3).*

*Em 19/08/2003, o MM. Juízo da 30ª Vara Federal do Rio de Janeiro proferiu nova decisão, em que defere "a liminar tão somente para suspender a imposição de multa e encargos punitivos e moratórios na eventual autuação promovida pelo Fisco, **ressalvada, obviamente, a possibilidade da Fazenda Nacional promover as medidas que entender cabíveis, no sentido de registrar o tributo administrativamente**" (grifo nosso) (fls. 247).*

*Em 28/07/2005, o MM. Juízo da 30ª Vara Federal do Rio de Janeiro julgou, parcialmente, procedente o pedido, **para determinar a incidência do art. 74, parágrafo único, da MP nº 2.158-35/2001 tão-somente sobre os fatos geradores ocorridos no ano-base de 2002** (fls. 278/283).*

*Inconformada, a empresa Yolanda Participações S/A interpôs recurso de apelação, ao qual foi conferido efeito suspensivo, nos termos da r. decisão proferida pelo Juízo da 30ª Vara Federal do Rio de Janeiro, in verbis:*

*"(...) Assim, em caráter excepcional, para eximir eventual flagrante ilegalidade ou abusividade ou dano irreparável ou de difícil reparação, no uso do juízo de retratação ATRIBUO EFEITO SUSPENSIVO à Apelação de fls. 380/398, da Impetrante, (...), e atento ao que requer a mesma Impetrante no seu agravo de Instrumento de fls. 408/429, para restabelecer a eficácia da Decisão de fls. 307/308<sup>1</sup>. (...)" (fls. 285).*

*Os autos subiram ao E. TRF/2ª Região por força do recurso interposto por Yolanda Participações S/A e da remessa necessária e recurso de apelação da União/Fazenda Nacional.*

*Em julgamento proferido, em 05/05/2009, pela colenda Quarta Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, negou-se provimento, **por unanimidade**, ao recurso de apelação de Yolanda Participações e, **por maioria**, à remessa necessária e ao recurso de apelação da União, **restando mantida a r. sentença**, fls. 278/283, consoante se infere pelo andamento processual anexo.*

*Em 22/07/2009, os referidos autos foram encaminhados a Desembargadora Federal Lana Regueira para lavratura de acórdão.*

**(2º) Do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008459-8. Objeto: art. 7º, §1º, da IN/SRF nº 213/2002.**

*A empresa Yolanda Participações S/A impetrou, em 01º de abril de 2003, Mandado de Segurança preventivo contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal da Administração Tributária no Rio de Janeiro, buscando fosse exonerada do pagamento das exações tributárias (IRPJ e CSLL), calculadas sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial decorrente de investimentos em empresas (controladas) no exterior, nos termos do art. 7º, §1º, da Instrução Normativa da Receita Federal nº 213/02.*

*Segundo a Impetrante, a referida Instrução Normativa seria ilegal, pois ao prever a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial - método contábil para se aferir os lucros obtidos por empresa controladora no Brasil via controladas no exterior - teria criado hipótese alargada e distinta daquela prevista no art. 74, da*

*Medida Provisória nº 2.158-35/01, que teria determinado apenas a tributação dos lucros auferidos pelas controladas/coligadas no exterior.*

*O MM. Juízo da 12ª Vara Federal do Rio de Janeiro julgou procedente o pedido, concedendo a segurança para determinar a autoridade coatora que se abstivesse de exigir da Impetrante o cumprimento do disposto no art. 7º, §1º, da IN/SRF nº 213/2002.*

*Os autos subiram ao E. TRF/2ª Região por força da remessa necessária e recurso de apelação da União/Fazenda Nacional, no qual restou demonstrada a total compatibilidade da IN/SRF nº 213/2002 com a legislação interna brasileira, em especial, com o disposto no art. 74, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no art. 25, da Lei nº 9.249/95.*

*A despeito disso, em julgamento proferido, à unanimidade, a colenda Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, negou provimento à remessa necessária e ao recurso de apelação da União, mantendo a r. sentença recorrida, consoante se infere pela ementa abaixo reproduzida (acórdão anexo):*

**"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IRPJ E CSLL - TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS OU COLIGADAS NO EXTERIOR - ARTIGO 7º DA IN SRF 213/2002 - PREVISÃO DA TRIBUTAÇÃO PELO RESULTADO POSITIVO DA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA MP Nº 2.158-35/2001 - ARTIGOS 25, § 6º, DA LEI Nº 9.249/95, 389, §§ 1º E 2º, DO RIR/99, E 2º, § 1º, "C", I, DA LEI Nº 7.689/88 - PREVISÃO DA EXCLUSÃO DO RESULTADO POSITIVO DA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ART. 150, INCISO I, CF/88) PELA IN-SRF Nº 213/2002.**

*1. A controvérsia no presente recurso consiste na verificação se a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 213, de 07 de outubro de 2002, ao prescrever, no artigo 7º, caput e § 1º, que o resultado positivo da equivalência patrimonial, como método de ajuste do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, deve ser considerado no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real para incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, violou ou excedeu os termos da legislação federal, afrontando, assim, o princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da C.F./88.*

*2. A equivalência patrimonial, nos termos do artigo 1º da Instrução Normativa da CVM nº 247/96, corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido da coligada, sua equiparada ou controlada.*

*3. O artigo 74 da M.P. nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, prescreve que, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do seu artigo 21 e do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

*4. O artigo 25, caput, da Lei nº 9.249/95 prevê que os lucros, rendimentos e ganhos de capital serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. O parágrafo 6º do artigo em questão, por sua vez, determina que "os*

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

*5. Relativamente ao IRPJ, o tratamento previsto na legislação vigente que é referido no § 6º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 encontra-se no Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que, no artigo 389, §§ 1º e 2º, dispõe que "não serão computados na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor de investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no país", determinando o mesmo tratamento para os resultados da avaliação de investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial.*

*6. Por outro lado, o artigo 2º, § 1º, "c", 1, da Lei nº 7.689/88, prevê que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, com a exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido.*

*7. Constata-se, pois, que a tributação dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas pelo contribuinte no exterior pelo resultado positivo da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial não está previsto na MP nº 2.158-35, nem nas Leis nº 9.249/95 e 7.689/88, que, ao contrário, vedam a sua aplicação para a determinação do lucro real para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*8. Portanto, o artigo 7º da Instrução Normativa SRF 213/2002 extrapolou e contrariou a legislação tributária que lhe é superior, ofendendo o princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Carta Magna.*

*9. Desprovisamento da remessa necessária, tida como existente, e da apelação da Unido Federal/Fazenda Nacional."*

*Dada a existência de omissões, especificamente, relacionadas aos arts. 34 e 74, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, aos arts. 247 e 248, da Lei nº 6.404/76, arts. 21 e incisos do Decreto-lei nº 1.598/1977, e arts. 97 e 195, da Constituição Federal de 1988, a União interpôs, com fulcro no art. 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, Embargos de Declaração em face do referido acórdão, que, da mesma forma, foram **desprovidos**, nos seguintes termos (acórdão anexo):*

*"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO IRPJ E CSLL - TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS OU COLIGADAS NO EXTERIOR - ARTIGO 7º DA IN SRF 213/2002 - PREVISÃO DA TRIBUTAÇÃO PELO RESULTADO POSITIVO DA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA MP Nº 2.158-35/2001 - ARTIGOS 25, § 6º, DA LEI Nº 9.249/95, 389, §§ 1º E 2º, DO RIR/99, E 2º, § 1º, "C", 1, DA LEI Nº 7.689/88 - PREVISÃO DA EXCLUSÃO DO RESULTADO POSITIVO DA AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (ART. 150, INCISO I, CF/88) PELA IN-SRF Nº 213/2002 - ALEGAÇÃO DE OMISSÃO QUANTO AOS ARTS. 34 E 74 DA MP 2.158-35/2001; ARTS. 247 E 248 DA LEI 6.404/76; ART. 21 E INCISOS DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977; ARTS. 97 E 195 DA CF - INOCORRÊNCIA - PREQUESTIONAMENTO.*

*1. Ausência de omissão, obscuridade ou contradição no acórdão embargado,*

2. *Pela simples leitura do acórdão é possível verificar que a matéria objeto dos embargos foi analisada, assim como os dispositivos legais pertinentes.*

3. *Restou expressamente consignado que 'que a tributação dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas pelo contribuinte no exterior pelo resultado positivo da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial não está previsto na MP nº 2.158-35, nem nas Leis nº 9.249/95 e 7.689/88, que, ao contrário, vedam a sua aplicação para a determinação do lucro real para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e que, portanto, o artigo 7º da Instrução Normativa SRF 213/2002 extrapolou e contrariou a legislação tributária que lhe é superior, ofendendo o princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso 1, da Carta Magna.*

4. *'O magistrado não está obrigado a responder todas as alegações das partes ou a ater-se aos fundamentos por elas apresentados, tampouco a rebater um a um todos os seus argumentos, conquanto os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.'* (RESP nº 606.439/RS. Min. Laurita Vaz. DJ de 05.03.04).

5. *Ainda que todos dispositivos citados pelo embargante não tenham sido expressamente apontados no acórdão embargado, há que se reconhecer que as questões suscitadas restaram debatidas e decididas, ocorrendo o que se denomina de prequestionamento implícito. Precedentes do STJ.*

6. *O recurso interposto com o fim de prequestionamento deve observância ao artigo 535, do CPC, o que não se verificou no caso.*

7. *Os embargos não podem ser veículo de reapreciação da matéria, e somente em casos excepcionais há que se acolher o pedido de concessão de efeitos modificativos, o que não é o caso dos autos.*

8. *O inconformismo do recorrente deve ser manifestado em via própria, descabendo confundir entrega aperfeiçoada da prestação jurisdicional com decisão contrária aos interesses defendidos.*

9. *Os dispositivos mencionados pelo embargante não foram ofendidos, pelos motivos já expostos na fundamentação do julgado.*

10. *Recurso improvido.*

*Em razão disso, foram interpostos os correspondentes recursos especial (dada a existência de violação à lei federal e manifesta divergência dos acórdãos recorridos com a jurisprudência dominante nos Tribunais brasileiros) e extraordinário (dada a existência de contrariedade à dispositivo constitucional).*

*Os referidos autos foram encaminhados, em 18/09/2009, a Vice- Presidência do TRF da 2ª Região para verificação de admissibilidade dos recursos especial e extraordinário manejados pela Unido (andamento processual anexo).*

**(3º) Da extensão dos efeitos dos Mandados de Segurança impetrados por Yolanda Participações S/A.**

*Antes de responder cada um dos itens suscitados nas consultas realizadas nos processos administrativos nºs 15374.000806/2003-88 e 15374.000898/2003-04, é importante definir qual a extensão das decisões proferidas no curso do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008458-6, e do Mandado de Segurança, autos nº2003.51.01.008459-8.*

*Inicialmente, é importante destacar que a referida ação mandamental não se destina de forma alguma a atacar lei em tese, in verbis:*

**SÚMULA 266, STF**

Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

*Logo, qualquer decisão proferida no curso do mandado de segurança tem seus efeitos restritos a fatos concretos consubstanciados na documentação apresentada pelo impetrante com a inicial.*

*No caso em comento, consoante se infere pelos documentos de fls. 23/62 (processo administrativo nº 15374.000806/2003-88), é possível afirmar de pronto que tanto o Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008458-6, quanto o Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008459-8<sup>2</sup> [É importante registrar ainda que a Impetrante, ao descrever o *periculum in mora* nas iniciais dos Mandados de Segurança nº 2003.51.01.008458-6 (item 60, fls. 20, processo administrativo nº 15374.000806/2003-88) e nº 2003.51.01.008459-8 (item 28, fls. 10, processo administrativo nº 15374.000898/2003-04), se reporta, concretamente, aos tributos (IRPJ e CSLL) vencidos em 31/03/2003 (referentes aos fatos geradores ocorridos em 2001/2002)], tem seus efeitos restritos aos tributos (IRPJ e CSLL), cujos fatos geradores ocorreram em 2001 e 2002, não se estendendo de maneira alguma a fatos futuros.*

*Neste diapasão, cita-se:*

#### **SÚMULA 239, STF**

*Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.*

*Em razão disso, é possível afirmar desde logo que o IRPJ e CSLL devidos por Yolanda Participações S/A, com base no art. 74, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 2003, não estão sujeitos As decisões judiciais proferidas no curso do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008458-6, quanto o Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008459-8, restritas aos exercícios financeiros de 2001 e 2002.*

*(4º) Das consultas de fls. 288/289 e 28/29, dos processos administrativos nºs 15374.000806/2003-88 e 15374.000898/2003-04.*

*Feitas estas breves considerações, prestam-se os seguintes esclarecimentos no tocante aos questionamentos ora suscitados, abaixo reproduzidos:*

*1 - "Tendo em vista decisões judiciais proferidas em ambos os processos, se tais decisões suspenderam ou não a exigibilidade do crédito tributário, a ser formalizado mediante auto de infração."*

**Resposta:**

**Da decadência:**

*Primeiramente, é importante destacar que, independente da existência ou não de decisão judicial suspensiva da exigibilidade dos créditos em questão (IRPJ e CSLL), o Fisco tinha - e continua tendo - o dever de constituir, por meio do lançamento, os tributos in casu devidos, inclusive para o fim de prevenir a decadência'.*

*Se os referidos valores não foram declarados (confessados) pelo contribuinte (autolancamento), o Fisco deveria ter lançado, com estrita observância do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, o IRPJ e a CSLL, devidos com base no art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27/07/2001 (reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), incidentes sobre os lucros auferidos por controladora brasileira, por intermédio de controlada no exterior, incluindo aqueles apurados até 31/12/2001 (considerados disponibilizados em 31/12/2002).*

*A final, não se pode olvidar que tanto o Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008458-6, quanto o Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008459-8 ainda pendem de julgamento definitivo.*

*Assim, em primeira conclusão, especificamente, no tocante ao período da ação fiscal objeto da presente consulta - 2004/2005/2006 -, afirma-se que se os referidos tributos não foram declarados pelo contribuinte, deverão ser imediatamente lançados, lavrando-se o correspondente auto de infração, a fim de obstar a decadência in casu.*

#### **Da prescrição:**

*Quanto ao decurso do prazo para a cobrança dos referidos créditos tributários (prescrição), registra-se o seguinte:*

*(1º) É importante repisar que o IRPJ e CSLL devidos por Yolanda Participações S/A, com base no art. 74, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 2003, não estão sujeitos às decisões judiciais proferidas no curso do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008458-6, e do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008459-8, posto que os seus efeitos, conforme demonstrado, se restringem aos exercícios financeiros de 2001 e 2002.*

*(2º) Além disso, examinando as decisões proferidas no curso dos referidos processos judiciais, constata-se que:*

#### **2.1. Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008458-6:**

*A liminar deferida, em favor de Yolanda Participações S/A, o foi apenas para suspender a imposição de multa e encargos punitivos e moratórios na eventual autuação promovida pelo Fisco, jamais impedindo a cobrança do IRPJ e CSLL devidos com base no art. 74, caput, da MP nº 2.158-35/2001.*

*Tal liminar, entretanto, restrita à multa e encargos punitivos e moratórios, foi cassada, em 05/05/2009, pela colenda Quarta Turma do TRF da 2ª Região, ao negar provimento, por unanimidade, ao recurso de apelação de Yolanda Participações S/A e manter a r. sentença proferida pelo MM. Juízo da 30ª Vara Federal do Rio de Janeiro, que havia determinado a Incidência do art. 71 parágrafo único, da MP nº 2.158-35/2001 tão-somente sobre os fatos geradores ocorridos no ano-base de 2002, excluindo aqueles ocorridos no ano-base de 2001.*

*Assim, é possível afirmar que:*

- *Existe causa suspensiva da exigibilidade (sentença) do IRPJ e CSLL exigidos, com base no art. 74, caput, da MP nº 2.158-35/2001, cujos fatos geradores ocorreram no ano-base de 2001.*
- *Inexiste causa suspensiva da exigibilidade do IRPJ e CSLL exigidos, com base no art. 74, caput, da MP nº 2.158-35/2001, cujos fatos geradores ocorreram a partir do ano de 2002.*

*Neste diapasão, a r. sentença, proferida nos autos nº 2003.51.01.008458-6 de Mandado de Segurança (fls. 278/283, processo administrativo nº 15374.000806/2003-88), dispôs, expressamente, que:*

*"(...) Não obstante a tributação sobre os lucros apurados no exterior exista desde a Lei nº 9.249/95, é nítido o caráter inovador do disposto no art. 74, parágrafo único, da MP 2.158. Desta forma, atento ao princípio da não-surpresa, que rege as relações jurídicas no campo do direito tributário, há que se considerar que o disposto no referido dispositivo legal somente atingirá os fatos geradores ocorridos após a publicação da MP, não se aplicando aos lucros disponibilizados em 31 de dezembro de 2001. (...)" (fls. 282).*



- *Quanto à multa e encargos punitivos e moratórios decorrentes de eventual autuação:*
  - *Em relação aos tributos em questão, cujos fatos geradores ocorreram a partir do ano de 2003, inexistente causa suspensiva da exigibilidade dos correspondentes encargos (posto que não sujeitos aos efeitos das decisões judiciais em questão);*
  - *Especificamente, em relação ao IRPJ e CSLL, cujos fatos geradores ocorreram no ano-base de 2002, os encargos em questão passaram a ser exigíveis a partir de maio/2009, quando cassada a liminar que determinara a suspensão de sua exigibilidade.*

## **2.2. Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008459-8:**

*A sentença e o acórdão proferidos no curso do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008459-8, que determinaram ao Fisco que se abstinhasse de exigir de Yolanda Participações S/A o cumprimento do art. 7º, § 1º, da IN/SRF nº 213/02, além de restritos aos fatos geradores de IRPJ e CSLL, ocorridos em 2001 e 2002, não interferem na presente cobrança, que deverá seguir, rigorosamente, o disposto no art. 74, caput, da MP nº 2.158-35/2001.*

*Logo, em segunda conclusão, especificamente, no tocante ao período da ação fiscal objeto desta consulta - 2004/2005/2006 - , afirma-se que diante dos fatos ora narrados (decisões judiciais proferidas no curso dos Mandados de Segurança autos nº 2003.51.01.008458-6 e autos nº 2003.51.01.008459-8) inexistente causa suspensiva da exigibilidade dos tributos em questão nem de seus correspondentes encargos legais.*

*2 - "Se as decisões judiciais, que porventura tenham ou não suspenso a exigibilidade do crédito tributário versam exclusivamente sobre os valores que excedem os montantes de lucros apurados no exterior (Variação Cambial), ou se envolvem inclusive o próprio lucro apurado no exterior."*

### **Resposta:**

*No caso em análise, as referidas decisões judiciais se cingiram a analisar os dispositivos legais aplicáveis à espécie.*

*Sendo assim, em terceira conclusão, é importante deixar consignado que a apuração dos tributos em questão (inclusive no tocante ao método) deverá observar, rigorosamente, a legislação infraconstitucional comercial - arts. 247 e 248, da Lei nº 6.404/76 - e tributária - art. 43 e seus §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional, art. 25 e seus parágrafos, da Lei nº 9.249/95, art. 1º e seus parágrafos, da Lei nº 9.532/1997, e art. 74, caput, da Medida Provisória, nº 2.158-35/2001 - aplicável in casu (sem prejuízo da aplicação de outros dispositivos de lei), já que nenhuma destas determinações legais foi afastada (ou declarada inconstitucional) no curso do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008458-6, e do Mandado de Segurança, autos nº 2003.51.01.008459-8.*

[...]

O lançamento aqui em debate foi formalizado em 13/11/2009. Aduz a recorrente que nesta data a decisão judicial pela suspensão da exigibilidade do débito relativo ao IRPJ e a CSLL futuros questionados no processo nº 2003.51.01.008458-6 estava plenamente vigente, tendo por efeito, portanto, a suspensão da exigibilidade do referido débito, conforme demonstrado desde a impugnação.



Diz a Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

**Art.63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.**

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (negrejou-se)*

Demonstrou a autoridade lançadora, mediante juntada de informações prestadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que referida ação judicial somente alcançava os períodos de apuração de 2001 e 2002, não produzindo qualquer efeito sobre a exigência aqui veiculada, relativa aos anos-calendário de 2004 a 2006. Demais disso, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região firmara decisão favorável à União Federal nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008458-6, em sessão de 05/05/2009.

Veja-se que a recorrente não invoca os efeitos do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008459-8 – no qual questionou o art. 7º, § 1º, da IN/SRF nº 213/2002 – e pretende, apenas, a ampliação dos efeitos do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008458-6, no que tange aos períodos de apuração alcançados e à eficácia da decisão que atribuiu efeito suspensivo à apelação antes interposta.

Consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 2ª Região evidencia que o acórdão proferido na sessão de 05/05/2009 foi publicado em 16/12/2009, sendo atacado por embargos de declaração opostos pela recorrente em 08/01/2010, aos quais foi negado provimento em acórdão publicado em 31/08/2010. Em 16/09/2010 a recorrente interpôs recurso extraordinário, o qual aguarda despacho de admissibilidade.

De toda sorte, ainda que se possa discutir a eficácia do acórdão proferido em 05/05/2009 – antes do lançamento cientificado à contribuinte, em 13/11/2009, e do início do procedimento fiscal, em 14/05/2009 – entendeu a autoridade lançadora, com base nas informações prestadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que o Mandado de Segurança em referência não produziria efeitos relativamente ao período fiscalizado.

Argumenta a recorrente que a Súmula 266 (“Não cabe mandado de segurança contra lei em tese”) não seria aqui aplicável porque se está, aqui, combatendo *ato efetivo de cobrança praticado pela Fiscalização*. Todavia, a ação judicial em referência foi proposta em 2003, e não poderia ter por objeto a possibilidade de cobranças relativamente a períodos de apuração que sequer haviam ocorrido. Tal somente seria possível caso se admitisse que a contribuinte questionara a lei em tese, via mandado de segurança, mostrando-se perfeitamente pertinente a invocada Súmula 266.

A recorrente também se opõe à Súmula 239 (“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”), na medida em que *o pedido é que delimita o objeto da ação* e, no caso em

referência, *a simples leitura dos seus termos já denota inexistir qualquer limitação temporal a um único exercício*. A petição inicial está juntada às fls. 745/762 e traz, no histórico dos fatos, a informação de que as empresas controladas da contribuinte *vêm gerando resultados positivos no exterior*, sujeitas à incidência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que reputa inconstitucional. Ao final, consta pedido de liminar, no qual indica-se, como *periculum in mora*, o fato de os vencimentos de IRPJ e CSLL terem ocorrido em 31/03/2003, e defende-se a necessidade de liminar nos seguintes termos:

*Tal somente poderia ser evitado, na ausência da liminar pleiteada, pelo pagamento dos montantes que a d. autoridade entende devidos o que, uma vez realizado, tornaria a presente medida ineficaz, ainda que concedida ao final, dado o esvaziamento do seu objeto, restando como única opção a arbitrária e ultrapassada regra do solve et repete, fulminada há mais de trinta anos pelo Supremo Tribunal Federal, como dá notícia Aliomar Baleeiro ("Uma Introdução A. Ciência das Finanças", pág. 228, 1ª edição), o que justifica a proteção preventiva decorrente do presente mandamus. (negrejou-se)*

Nestes termos, se há risco de lançamento por falta de recolhimento do tributo que deixou de ser recolhido em 31/03/2003 (prazo final para pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste do ano-calendário de 2002, na forma do art. 6º, §1º, inciso I da Lei nº 9.430/96), e se o indeferimento da liminar esvaziaria o objeto do Mandado de Segurança, é razoável concluir, como fez a Procuradoria da Fazenda Nacional, que a ação proposta não alcançava fatos geradores posteriores à sua impetração.

Assim, não há como prevalecer o entendimento da recorrente de que a exigência, aqui em debate, estaria beneficiada pela decisão que conferiu efeito suspensivo à apelação interposta nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008458-6.

No que tange ao Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008459-8, além de a recorrente não invocar seus efeitos, assevera a Procuradoria da Fazenda Nacional que, também neste writ, as decisões proferidas *determinaram ao Fisco que se abstivesse de exigir de Yolanda Participações S/A o cumprimento do art. 7º, § 1º, da IN/SRF nº 213/02, além de restritos aos fatos geradores de IRPJ e CSLL, ocorridos em 2001 e 2002*. Ausente alegações, e quanto menos provas, contra estes aspectos da acusação, subsistem os parâmetros adotados pela autoridade lançadora.

Conclui-se, de todo o exposto, que a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL não é afetada pelas decisões judiciais antes abordadas, bem como que inexistente prova da suspensão da exigibilidade antes do início do procedimento de ofício, hábil a afastar a aplicação de multa de ofício em lançamento daí decorrente.

Adentrando à matéria tributável, convém recordar que a exigência pertinente aos lucros auferidos por intermédio da Brascuba foi cancelada em razão do confronto entre o imposto pago em Cuba e os valores apurados pela Fiscalização, ao passo que o IRPJ incidente sobre os lucros auferidos por intermédio da Yolanda Netherlands foi exonerado em razão de o Tratado firmado entre o Brasil e os Países Baixos impedir a tributação de lucros. Por sua vez, o recurso voluntário pretende que este mesmo Tratado enseje a exoneração, também, da CSLL incidente sobre os lucros auferidos por intermédio da Yolanda Netherlands.

Importante registrar que, ao contrário do que aventa a recorrente em memoriais, a autuação fiscal aqui em debate apresenta elementos distintivos em relação àquela apreciada, por esta Turma de Julgamento, na sessão de julgamento de 02 de outubro de 2012,

formalizada nos autos do processo administrativo nº 16643.000276/2010-42, de interesse de Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda, na medida em que a autoridade lançadora, naqueles autos, entendeu que os tratados internacionais prestavam-se a afastar a incidência tributária do IRPJ, formalizando-se exigência deste imposto apenas em relação aos lucros auferidos em países nos quais o tratado era inaplicável, e exigência de CSLL também sobre os lucros auferidos em países nos quais o tratado não alcançava a incidência daquela contribuição. Assim, desnecessária se mostrou a discussão acerca do alcance do tratado que a maioria da Turma entendeu aplicável naquele caso.

Feita esta consideração, inicialmente cumpre consignar que esta Relatora reconhece a prevalência dos acordos internacionais destinados a evitar dupla tributação sobre a legislação tributária editada posteriormente. Adota, para tanto, as razões da I. Conselheira Sandra Maria Faroni, expressas no Acórdão nº 101-95.476:

*A Recorrente invoca a norma prevista no Tratado Internacional, que se opõe à regra segundo a qual os lucros auferidos no exterior são tributáveis no Brasil. Há, assim, um conflito em torno da norma a ser aplicável. Por um lado, entende a decisão de primeira instância ser inaplicável o Tratado, devendo prevalecer a norma interna. Por outro lado, pugna a Recorrente pela supremacia da norma internacional sobre a interna.*

*Como é sabido, a antinomia das normas se resolve pela aplicação dos critérios da hierarquia, da cronologia e da especialidade.*

*A questão, no presente caso, envolve matéria doutrinariamente discutida, relacionada à prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas. Não obstante haja ainda muita divergência sobre existência ou não de hierarquia entre tratados e legislação interna, o Supremo Tribunal Federal, com o julgado RE 80.004/SE, decidiu no sentido da inexistência de hierarquia e da possibilidade de lei interna posterior incompatível com o tratado ser validamente aplicada. Não obstante a crítica que a decisão mereceu por parte dos internacionalistas, que defendem que quando o Brasil não tem mais interesse no tratado deve denunciá-lo e não unilateralmente aprovar uma lei modificando o conteúdo do tratado, essa tese prevalece na jurisprudência da Corte Suprema.*

*Embora o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, o fato é que não se discutiu, naquela Corte, o art. 98 do CTN, que tem status de lei complementar, portanto de hierarquia superior à lei ordinária (O julgado que consagrou o entendimento de inexistência de hierarquia - RE 80.004/SE tratava da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias).*

*Assim, ainda que se considere não ter, o tratado internacional, primazia hierárquica sobre a lei interna, em se tratando de norma tributária, essa primazia decorreria do art. 98 do CTN. Esse é o entendimento predominante na doutrina. E para aqueles que consideram que o art. 98 do CTN não pode estabelecer essa hierarquia, a questão vai se resolver pelo critério da especialidade, posto que o tratado, geralmente, é especial em relação à lei interna.*

*Ricardo Lobo Torres [Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, p. 45] ensina :*

*"É particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz 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'. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da norma tributária*



*nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.*

*Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e notas promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária posterior."*

*O tema é assim abordado por Heleno Torres [Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, pág. 393 e 394]:*

*"Como diz Tixier; Gest, uma convenção sobre a renda e o capital é um simples acordo entre dois sistemas fiscais, que não possui como objetivo a pretensão de substituir o Direito Tributário interno dos Estados contratantes, mas permitir um relacionamento harmonioso dos sistemas entre si, oferecendo um complemento comum aos mesmos para atingir as finalidades às quais se destina.*

*Deste caráter de subsidiariedade, as convenções de Direito Internacional Tributário, pelo tipo de relação com o direito interno, passam a ter a natureza de lex specialis, limitando-se a colocar em vigor um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre estados contratantes.*

*O termo "especial" pode ser usado sob duas perspectivas distintas. Pode designar, em primeiro lugar, a preeminência da norma convencional, de modo que o direito interno não possa derogar ulteriormente as suas disposições (prevalência de aplicabilidade); como o princípio lex posterior generalis non derogat lex priori speciali pode valer como presunção de interpretação, de modo que a interpretação das leis ulteriores não pode derogar o conteúdo das normas constantes do diploma convencional".*

*Sobre o artigo 98 do CTN, menciona, o mesmo autor [Mesma obra, páginas 399 e seguintes], que "...quanto às convenções de Direito Internacional Tributário, temos na legislação infraconstitucional um dispositivo específico predisposto para definir a relação entre aquelas e o ordenamento interno". E identifica a natureza da mencionada regra como de "declaração de recepção e incorporação, ao sistema tributário brasileiro, das disposições contidas nos textos dos tratados de matéria tributária". E demarca as duas funções do art. 98 do CTN, a saber:*

*"recepção sistêmica das normas convencionais e, quando da execução destas, um comando comportamental — modalizado deonticamente como 'proibido"- destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração in fieri, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio pacta sunt servanda intra pars — o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno".*

*Explica o autor que a primeira parte da regra (revogação e modificação da legislação interna) não significa que o Estado abre mão de sua soberania fiscal, devendo ser compreendida nos seus angustos limites, no âmbito das respectivas relações concretas entre os Estados contratantes. Para os demais, os sistemas se mantêm em vigor nas mesmas condições anteriores à assinatura da convenção. A segunda parte ("..e serão observadas pelas que lhes sobrevenham"), que é a afirmação do princípio pacta sunt servanda, regula as relações entre as normas convencionais e as normas ulteriormente introduzidas no sistema do Direito Tributário interno. Esclarece o autor:*

*"...Esse dispositivo assegura o cumprimento das disposições pactuadas, mas, de modo algum, veda à atividade legislativa a possibilidade de inovação sistêmica, salvo a edição de normas dirigidas exclusivamente contra uma ou todas as disposições da convenção. É uma restrição ao sistema, quanto à produção normativa, posta para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo das convenções, isoladamente, coartando qualquer possibilidade de futura ab-rogação ou derrogação por parte da lei interna às convenções em espécie.*



*Ambas as normas são igualmente válidas e aplicáveis, com a prevalência aplicativa para a norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, quanto aos fatos previstos no texto convencional, mantendo-se a disciplina deste, até que, pelo procedimento próprio (denúncia), lhe seja retirada a validade.*

*Em homenagem ao princípio do pacta sunt servanda, uma convenção internacional vincula os Estados que a tenham celebrado internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou sine die, caso não se decreta sua inaplicabilidade (denúncia);..".*

Significa dizer que as leis ordinárias ou medidas provisórias editadas após os tratados destinados a evitar dupla tributação, dos quais o Brasil é signatário, não são hábeis a alterá-los, permanecendo aplicáveis suas disposições, em razão da prevalência da norma especial sobre a geral.

Ressalve-se que a recorrente, em seus memoriais, parece pretender argüir a nulidade do lançamento, em razão da ausência de abordagem, no lançamento, dos efeitos do tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, reportando-se a posicionamento, neste sentido, firmado pelo I. Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, na apreciação do litígio presente nos autos do processo administrativo nº 16327.001409/2006-02, o qual veio a ser renovado nesta sessão de julgamento, ao suscitar preliminarmente tal nulidade. No referido julgamento, assim esta Relatora assim se posicionou ao firmar o voto condutor do Acórdão nº 1101-00.365:

*Prosseguindo, a recorrente invoca a prevalência dos Acordos, Convenções e Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Interna, e em sustentação oral bem como em memoriais que devem ser juntados aos autos, argüi vício material na formatação da acusação, ante a ausência de qualquer manifestação, por parte da autoridade lançadora, acerca da eficácia dos tratados, o que teria prejudicado sua defesa.*

*Todavia, como visto do relatório, a defesa da empresa se produziu regularmente, apontando os dispositivos das Convenções firmadas entre Brasil e Portugal, e entre Brasil e Luxemburgo, cuja aplicação pretende para ver afastadas as exigências. Demais disto, tais convenções se prestaram a evitar dupla tributação, e não a garantir isenção de imposto, razão pela qual é lícito admitir que sua oposição seja feita apenas por quem lhe interessa, cabendo ao contencioso administrativo definir acerca de sua aplicabilidade.*

*A autoridade lançadora fundamentou a exigência em dispositivo legal vigente, e se há conflito entre este e os tratados internacionais, ou se a interpretação daquele deve ser adequada a estes, é admissível que isto se resolva, mediante apreciação da defesa, nas instâncias administrativas de julgamento, ou mesmo perante o Poder Judiciário, caso o acolhimento da alegação implique a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma que fundamenta a exigência.*

*Acrescente-se, ainda, que no curso do procedimento fiscal a interessada foi intimada à prestar os seguintes esclarecimentos (fl. 05):*

10) Cópias dos registros contábeis e dos documentos relativos a operações financeiras praticadas diretamente pelo Contribuinte no exterior;

11) Comprovação da inclusão nos cálculos do Imposto de Renda no Brasil dos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior diretamente pelo Contribuinte. Caso não haja aplicações financeiras realizadas diretamente no exterior apresentar declaração assinada pelo representante legal do contribuinte;

12) Comprovação da inclusão nos cálculos do Imposto de Renda no Brasil, dos lucros obtidos com as entidades no exterior;

13) Copias de documentos comprobatórios do pagamento de imposto de renda no exterior utilizado para deduzir o valor do tributo devido no Brasil, ou que tenham ficado pendentes para futuro aproveitamento e suas respectivas contabilizações;

*E, em resposta, a fiscalizada apresentou quatro declarações com os seguintes conteúdos (fls. 99/102):*

Declaramos não haver, contratos de mútuo entre a Camargo Corrêa S/A com essas empresas no exterior, nos anos de 2001, 2002 e 2003.

Não há, documentos comprobatórios do pagamento de imposto de renda no exterior utilizado para deduzir o valor do tributo devido no Brasil, ou que tenham ficado pendentes para futuro aproveitamento.

A empresa Camargo Corrêa S/A, não praticou operações financeiras no exterior nos anos de 2001, 2002 e 2003.

Declaramos não haver, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pela Camargo Corrêa S/A, nos anos de 2001, 2002 e 2003.

*Nesta ocasião, portanto, poderia ter evidenciado seu entendimento acerca da aplicação dos Tratados Internacionais, e assim suscitado uma contra argumentação específica da Fiscalização. Como assim somente o fez na impugnação, não há qualquer irregularidade no fato de a discussão em torno da aplicação dos Tratados Internacionais somente ter se iniciado na fase contenciosa do lançamento.*

*Rejeita-se, assim, a arguição de nulidade do lançamento subliminarmente trazida em sustentação oral.*

O resultado daquele julgamento foi no sentido de, por maioria de votos, admitir a prevalência de tratados sobre a legislação interna, no que divergiu o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, e, por maioria de votos, rejeitar a arguição de nulidade do lançamento por ausência de referência aos tratados internacionais, no que divergiram os Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Marcos Vinicius Barros Ottoni, e votaram pelas conclusões os Conselheiros José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

No presente caso também, intimada a *justificar o porquê da empresa*, nos períodos fiscalizados, *não ter oferecido nenhum valor à tributação como lucros disponibilizados no exterior* (fls. 06/07), a contribuinte limitou-se a apresentar como justificativa as medidas judiciais aqui já apreciadas (fls. 09/10).

Assim, como a discussão acerca dos Tratados Internacionais somente surge na impugnação, também aqui não há porque se cogitar de nulidade do lançamento.

Retornando à análise dos efeitos dos acordos internacionais, vê-se que eles tratam de forma distinta a tributação de lucros e dividendos, motivo pelo qual necessário se faz firmar algumas premissas acerca da natureza da tributação estabelecida a partir da edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Como antes exposto, este dispositivo da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 prestou-se a antecipar o critério temporal da hipótese de incidência, existente desde a edição da Lei nº 9.249/95, estabelecendo que ela se completaria na data do balanço em que apurados os lucros auferidos no exterior. Por tal razão, esta Relatora já apresentou a esta Turma de Julgamento, em antiga composição, seus argumentos para concluir que o dispositivo em referência reporta-se à tributação de dividendos, e não de lucros. Tal análise integrou o voto condutor do Acórdão nº 1101-00.365, do qual extrai-se:



*A norma em questão não alterou os contornos gerais da incidência: lucros auferidos no exterior e disponibilizados à controladora ou coligada. Mas estabeleceu uma ficção quanto ao momento de distribuição dos lucros, em substituição às disposições legais anteriores que fixavam, a partir de determinados indícios, a presunção desta distribuição, ainda que não houvesse efetivo pagamento de dividendos.*

*Em conseqüência, o que se tem, neste caso, é uma tributação incidente sobre disponibilização de lucros, e tal se dá por meio de dividendos. Embora o legislador não tenha adotado terminologia técnica para tanto, não é possível, diante dos argumentos antes expressos, negar a repercussão do termo "disponibilização" e afirmar a incidência diretamente sobre os lucros apurados no exterior.*

*Ressalte-se, ainda, que ao tratar da disponibilização dos lucros auferidos por controladora ou coligada no Brasil, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 o fez 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, o qual, como visto, trata dos resultados auferidos por intermédio de coligadas e controladas, e não de resultados apurados por estes estabelecimentos no exterior.*

*Assim, embora estabelecendo, por ficção, uma identidade temporal entre a apuração e a disponibilização dos lucros, este último conceito subsiste expresso no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o que afasta a aplicação do Artigo 7º da Convenção firmada entre Brasil e Portugal.*

*Todavia, justamente por se basear em uma ficção, tal argumentação não é suficiente para impor a aplicação do Artigo 10º da Convenção, e correlatos. É preciso, antes, enfrentar as definições gerais de seu Artigo 3º, dentre as quais consta a seguinte disposição:*

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.

*Ou seja, se a definição de dividendos trazida na Convenção conflita com o significado estabelecido pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, aquela norma, por ser especial, prevalece em relação a esta. Já se os termos ou expressões não estão definidos na Convenção, prevalecerá o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica.*

*Assim, não obstante o CARF não seja competente para apreciar a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cabe a este órgão definir sobre compatibilidade da inovação por ele trazida e eventuais restrições específicas firmadas naquela Convenção, cuja prevalência em razão do critério da especialidade já foi estabelecida neste voto.*

*O Artigo 10º da Convenção em tela define dividendos como rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.*

*Mais à frente, no item 5, a Convenção trata de lucros não distribuídos, mas apenas para vedar a tributação destes no Estado Contratante no qual os lucros foram apurados.*

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá [...] sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

*Significa dizer que a legislação do Estado Contratante no qual se situa a sociedade que apurou lucros (in casu, Portugal), não pode, por ficção, sujeitar estes valores à tributação como se distribuídos fossem. Ou seja, a Convenção não proibiu o Estado Contratante no qual se situa o sócio de empresa que apurou lucros (in casu, Brasil) de, por ficção, sujeitar os lucros à tributação como se distribuídos fossem.*

*Importante consignar que esta matéria já foi analisada no âmbito do CARF, em especial pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, que a abordou com a propriedade sempre presente em seus votos. Assim o fez ao examinar o texto de Convenção semelhante, firmada entre Brasil e Espanha, e valendo-se dos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE, em especial:*

*a) as Observações Preliminares ao Artigo 10, que para distinguir lucros de dividendos, estabelecem que os lucros são da sociedade e não podem ser atribuídos ao sócio enquanto não distribuídos, de onde inferiu que os lucros das sociedades de capital somente se sujeitariam ao Artigo 10 quando distribuídos sob a forma de dividendos;*

*b) as mesmas Observações Preliminares que dão sentido amplo à expressão "pagos", mas apenas para alcançar formas de disponibilização dos lucros de acordo com os termos previstos por contrato ou na prática usual, a excluir os lucros disponibilizados na forma da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;*

*c) os Comentários ao Número 2 do Artigo 3º, que afasta a legislação vigente no momento da incidência se o contexto exigir interpretação diferente, como seria o caso, tendo em conta a intenção das partes quando da assinatura da Convenção, e bem assim, pelo significado atribuído ao termo em questão na legislação do outro Estado contratante (numa referência implícita ao princípio da reciprocidade).*

*Seguindo estes direcionamentos, e destacando ainda a incidência tributária sobre os lucros apurados em balanço antes de qualquer dedução, a I. Conselheira Sandra Maria Faroni firmou que a ficção estabelecida pela MP implicaria esvaziamento da convenção mediante alteração posterior de "definição", e concluiu que a tributação com fulcro no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos.*

*Para maior clareza, transcreve-se excertos de seu voto proferido no Acórdão nº 101-97.070:*

Na legislação precedente, a distribuição dos lucros (ainda que por presunção) era pressuposto para a ocorrência do fato gerador.

A partir da MP 2.158/91, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos), mas sobre os lucros apurados no balanço.

Muito embora tanto a legislação precedente como a MP nº 2.158-35 usem a expressão "serão considerados disponibilizados", na legislação anterior essa expressão tem a conotação de presunção legal, enquanto na nova legislação a conotação é de ficção legal. Essa é uma diferença relevante porque, enquanto as presunções se baseiam no que ordinariamente acontece, a ficção se baseia naquilo

que se sabe, com certeza, não ter acontecido. A alteração trazida com a MP é claramente evidenciada pela regulamentação baixada com a IN 213/2002, que no § 7º do art. 1º dispõe:

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

Pela legislação anterior, os valores tributados eram os pagos ou creditados. Embora não se tratasse, necessariamente, de pagamento ou crédito efetivo, somente os valores já líquidos do imposto pago no país de origem ou de qualquer outra destinação estatutária ou legal poderiam ser utilizados nas situações definidas na lei como caracterizadoras do pagamento ou crédito. Daí se poder concluir que o que se tributavam eram realmente os dividendos (distribuídos ou atribuídos).

Na nova situação, ao determinar que os lucros são computados pelos seus valores integrais, sem o desconto do tributo pago no país de origem, fica claro que a tributação não recai sobre dividendos, pois não se distribuem dividendos em valor superior ao lucro disponível para distribuição.

Não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo questionar a lei, cumpre analisar se o artigo 7º da IN SRF 213/2002 extrapolou-a.

Em se tratando de investimentos relevantes e influentes, obrigatoriamente avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com o que dispõe a Lei nº 6.404/76, nos incisos II e III do artigo 248, sobre o valor do investimento, após a correção para manter a expressão do valor monetário, deve ser aplicado o percentual de participação da investidora na coligada ou controlada.

A diferença positiva entre o valor assim obtido e o custo de aquisição atualizado poderá ser decorrente de lucros obtidos pela coligada ou controlada ou de reavaliação de bens efetuada pela coligada ou controlada. Se decorrente de lucros apurados pela coligada ou controlada, deve ser computada como receita no resultado do exercício.

Essa a norma contábil. Portanto, o resultado de equivalência patrimonial apenas atesta a apuração de lucros por meio de controladas ou coligadas.

A norma fiscal (art. 23 do DL 1.598/77) determinava que esse resultado não seria computado na apuração do lucro real. Uma vez que contabilmente já havia influenciado o lucro líquido do exercício, seria excluído para apuração do lucro real.

Aqui é importante abrir parênteses, para analisar o alcance do § 6º o art. 25 da lei que instituiu a tributação universal (Lei nº 9.249/95).

O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, ao dispor que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ressaltou que isso seria sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo artigo. A sistemática prevista na legislação vigente (DL 1.598/77) é exclusão do lucro líquido, para fins de lucro real, do resultado positivo da equivalência patrimonial. Se a investida é empresa situada no Brasil, os lucros não são tributados na investidora por ocasião de sua distribuição, porque já o foram na empresa investida. Entretanto, se a investida não é empresa domiciliada no Brasil, essa tributação deverá se dar na disponibilização dos lucros. Ou seja, o que o § 6º explicitou foi que, quando decorrentes de investimento no exterior, os resultados positivos da equivalência patrimonial que afetam o lucro contábil, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ou seja, continuarão a ser excluídos para fins de apuração do lucro real, "sem prejuízo do



disposto nos §§ 1º, 2º e 3º, ou seja, sem prejuízo da tributação quando da disponibilização.

Essa norma fiscal foi mantida pela Lei nº 9.532/97, que previa que a simples apuração dos lucros não era suficiente para marcar a data de sua disponibilização. A regra, contudo, foi alterada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e a data da apuração do lucro no balanço da entidade estrangeira passou a definir o momento da sua disponibilização.

E inquestionável que, a partir da Lei 9.249/95, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior são tributáveis na investidora no Brasil. O artigo 74 da MP 2.158-35, de 2001, define o momento da disponibilização, para efeito de tributação. Uma vez que o resultado da equivalência patrimonial apenas atesta a apuração dos lucros pela coligada ou controlada, a determinação contida na IN SRF nº 213/02, para a inclusão na base de cálculo do lucro real e da CSLL do resultado positivo dessa equivalência, apenas concretiza o comando fixado pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Em síntese tem-se que antes da MP 2.158-35/2002, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior eram tributáveis quando do pagamento ou crédito (ainda que presumidos, conforme definido na legislação), caracterizando-se a tributação como incidindo sobre dividendos. A partir da MP 2.158-35/2002, a tributação passou a incidir não sobre dividendos, mas sobre os lucros brutos apurados.

No caso, restou caracterizada a hipótese prevista no art. 74 da MP 2.158-35/2002.

Como já dito, não cabe a este colegiado, integrante do Poder Executivo, deixar de aplicar lei legitimamente inserida no ordenamento pátrio. Por conseguinte, caso não houvesse outras circunstâncias específicas, seria legítima a exigência.

Ocorre que a Recorrente invoca o acordo para evitar a dupla tributação, firmado com a Espanha.

Existindo acordo internacional, a interpretação das normas internas tem que ser feita em conjunto com o acordo internacional, que para tanto tem regras próprias para a tributação dos lucros (art. 7º) e dos dividendos (art. 10). E essa interpretação não tem se revelado simples, e até o momento não mereceu um posicionamento seguro de quem por ela se debruçou.

Esta Relatora, que tem um posicionamento firme quanto ao fato de que, antes da MP 2.158-35, de 2001, a tributação incidia sobre dividendos, e a partir da nova legislação incide sobre os lucros apurados no balanço, na sessão de 06 de dezembro de 2006, diante das ponderações da Procuradoria da Fazenda Nacional e do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, foi assaltada por dúvidas quanto à aplicação do acordo internacional, para os casos em que os lucros apurados pela controlada se originam de equivalência patrimonial resultante de investimento em terceiro país, não quanto à sua submissão ao tratado, mas sim, quanto à definição do artigo de regência do Tratado. Disso resultou a conversão em diligência.

Destaco que, nesses dois anos que se seguiram até o atendimento da diligência, continuei refletindo sobre o tema (definição do artigo do tratado que deve reger a tributação a partir da MP 2.158-35). Faço, a seguir, uma síntese de como o tema, até o momento, foi tratado por este Conselho, e aduzo alguns comentários.

A Oitava Câmara enfrentou a matéria em 23 de março de 2006, e entendeu que os lucros auferidos a partir da vigência da MP 2.158-35, de 2001, seriam regidos pelo art. 10 do Tratado. O julgado foi objeto do Acórdão nº 108-08.765, cujo voto vencedor foi redigido pelo Conselheiro José Henrique Longo, e tem a seguinte ementa:

IRPJ- CONTROLADA NA ESPANHA - LUCROS A PARTIR DE 2001 - MP 2158-34/2001 - TRATADO INTERNACIONAL - O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído à controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído.

Ao analisar o recurso nº 148.709, esta Primeira Câmara, em processo de minha relatoria, entendeu, conforme Acórdão 101-95.808, de 19 de outubro de 2006:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUINO BRASIL (MP nº 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) - A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

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

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.

No decorrer das discussões, o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior posicionou-se no sentido de que, mesmo na vigência da MP 2.158-35/2001, o que se tributavam eram dividendos antecipados (tal como havia entendido a Oitava Câmara). Por isso, no voto condutor analisei as duas linhas de interpretação, concluindo que, por qualquer das duas linhas, não haveria tributação.

Repito a parte do voto em que, na ocasião, analisei o tema.

De acordo com o artigo 7º, os lucros de sociedade residente na Espanha, e não atribuíveis a atividades exercidas por intermédio de estabelecimento permanente no Brasil, só são tributáveis na Espanha. A tributação no Brasil poderá ocorrer por ocasião do pagamento sob forma de dividendos.

De acordo com o artigo 10, os dividendos pagos por uma sociedade residente na Espanha a um residente no Brasil são tributados no Brasil, podendo ser também tributados na Espanha de acordo com a lei desse país, mas a tributação não pode exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

O artigo 23 só tem aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes. Seus parágrafos 3 e 4 tratam, exatamente, da hipótese de pagamento de dividendos, em que a convenção admite a tributação pelos dois Estados.

67

(...) os rendimentos objeto da exação sob exame correspondem aos seus lucros contabilizados até 31/12/2001 e não disponibilizados até 31/12/2002.

Se definido que tais rendimentos não podem ser particularizados como dividendos, enquadrando-se apenas no conceito mais amplo de lucros, a tributação fica de imediato afastada. Caso contrário, os rendimentos se sujeitam às regras do artigo 10 e do artigo 23.

Como primeiro recurso ao deslinde da questão, deve-se recorrer aos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE. Isso tendo em consideração que, embora não sendo membro da OCDE, a Convenção (como a maioria das convenções assinadas pelo Brasil) segue o seu modelo. E ainda, que os "Comentários" têm utilidade como instrumento para auxiliar a interpretação dos tratados que seguem o Modelo OCDE.

Consta da publicação do referido Modelo [Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172)- Centro de Estudos Fiscais- Direção-Geral das Contribuições e Impostos- Ministério das Finanças- Lisboa-1995] que, "muito embora os Comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às convenções a celebrar pelos países Membros, que constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de carácter vinculatório, **podem**, no entanto, **revelar-se extremamente úteis na aplicação e na interpretação das convenções** e, designadamente, na resolução de eventuais litígios" [Publicação referida, pág. 20, nº 36] (negritos acrescentados)

Os Comentários ao Artigo 10º, relativo à tributação dos dividendos contêm as seguintes Observações preliminares [Idem, pág. 129 e 130]:

1. De um modo geral, por "dividendos" entende-se as distribuições de lucros feitas os accionistas ou sócios pelas sociedades anónimas, pelas sociedades em comandita por acções, pelas sociedades de responsabilidade limitada ou por outras sociedades de capitais. (...)
2. Os lucros de sociedades de pessoas são os lucros dos sócios provenientes de sua própria atividade; relativamente a estes, trata-se de lucros industriais ou comerciais. Assim, o sócio é normalmente tributado individualmente pela participação respectiva no capital e no lucro da sociedade de pessoas.
3. O mesmo não acontece em relação ao accionista. Este não é um empresário e os lucros da sociedade não são os seus lucros próprios. Assim, estes lucros não lhe podem ser atribuídos. Só podem ser objeto de tributação nas mãos do accionista (com exceção das disposições de determinadas legislações relativas à tributação dos lucros não distribuídos, em casos particulares) os lucros distribuídos pela sociedade. Do ponto de vista do accionista, os dividendos constituem rendimento do capital que colocaram à disposição da sociedade."

Essas disposições preliminares conduzem ao entendimento de que, para fins de aplicação da Convenção, os lucros das sociedades de capital se regem pelo artigo 7º, apenas se aplicando o artigo 10 quando distribuídos sob forma de dividendos.

O Acordo diz que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. Os Comentários ao artigo, no item 7 do nº 1, esclarecem que 'A expressão "pagos" reveste um sentido muito amplo, dado que o conceito de pagamento significa a execução da obrigação de colocar os fundos à disposição do accionista de acordo com os termos previstos por contrato ou na prática usual.'

A conceituação acima quanto ao sentido de "pagos" permite submeter às regras do artigo 10 os lucros disponibilizados na forma da legislação anterior à MP 2.158-35, mas delas exclui os lucros disponibilizados na forma da MP. Isto tendo em conta que

o Artigo 3º da Convenção, que contém regra de interpretação autêntica, estabelece que "qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente". E pelas normas da Lei nº 9.532/97, a tributação não decorria de uma ficção de disponibilização. Tratava-se de lucros efetivamente disponibilizados ao acionista, tanto que foram creditados ou de alguma forma utilizados em seu favor, contendo a lei apenas uma presunção legal para definir o momento em que foram disponibilizados.

Poder-se-ia indagar se essa mesma regra do Artigo 3º não poderia servir para considerar como dividendos, para os fins da Convenção, a disponibilização ficta instituída com a MP nº 2.158-35.

Não me parece ser isso apropriado. No Comentário ao Número 2 do Artigo 3º está esclarecido que, quanto à questão de saber para que legislação é necessário remeter para determinar o significado dos termos não definidos na convenção, o Comitê de Assuntos Fiscais concluiu que deveria prevalecer a legislação vigente no momento da incidência. Porém, isso não se aplica se o contexto exigir interpretação diferente. E o contexto é constituído pela intenção das partes quando da assinatura da Convenção, e bem assim, pelo significado atribuído ao termo em questão na legislação do outro Estado contratante (numa referência implícita ao princípio da reciprocidade). Conclui o Comentário que "a redacção do número 2 permite estabelecer um equilíbrio satisfatório entre, por um lado, a necessidade de garantir a permanência dos compromissos assumidos por um Estado por ocasião da assinatura da convenção (uma vez que um Estado não deveria ser autorizado a esvaziar uma convenção de parte da sua substância, alterando posteriormente, em sua legislação nacional, os termos "não definidos " na Convenção) e, por outro lado, as exigências de uma aplicação cômoda e prática da Convenção ao longo do tempo (convém evitar, de facto, a necessidade de remeter para noções desatualizadas)."

E sabido que o significado do termo "dividendos" atribuído pela legislação brasileira sempre foi o de lucros disponibilizados. O verbete "Dividendos", no Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva, registra que "...na terminologia do Direito Comercial e, mesmo no Direito Civil, é compreendido como a percentagem, ou o rendimento que cabe aos sócio ou acionistas de uma sociedade, proporcional ao capital, que possuem, na mesma sociedade. Representa, neste sentido a parte de lucros que compete ao sócio, segundo o valor de sua cota ou cotas no capital da sociedade, o qual, denominado de lucro líquido, **desde que está apurado de todos os rebates e abatimentos contratuais, estatutários ou legais**, é distribuído na conformidade do que, nos contratos ou estatutos, está prescrito. A distribuição de dividendos é, assim, matéria que se regula no próprio pacto societários, importando, entanto, no pressuposto de lucro efetivamente apurado. (...)(negritos acrescentados)

Assim, não considero possível utilizar o nº 2 do Artigo 3 . da Convenção para atribuir aos lucros apurados em balanço, antes de qualquer dedução, o significado de dividendos. Até porque não me parece que pela legislação da Espanha o significado do termo dividendos alcance os lucros apurados em balanço antes de sua distribuição (em atenção ao princípio da reciprocidade). A ficção estabelecida pela MP implicaria esvaziamento da convenção mediante alteração posterior de "definição".

Nessa linha de raciocínio, conclui-se que a tributação com fulcro no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7º da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da controlada, enquanto não disponibilizados.

Sobre a mesma questão, uma segunda linha de raciocínio é possível, e consiste em entender que o Artigo 10 se destina apenas a regular a tributação na fonte por parte do Estado de que a sociedade que paga é residente. Com isso se pode entender que o Estado de residência do beneficiário é livre para tributar de imediato os lucros auferidos por intermédio da coligada no exterior, criando uma ficção jurídica de disponibilização que permita conceituar os lucros apurados como dividendos. Ao argumento de que a tributação dos lucros antes da dedução do tributo pago no país de residência da sociedade descaracterizaria o conceito de dividendo (vez que não se distribui mais do que existe para distribuir), os seguidores dessa linha de raciocínio opõem o argumento de que, no caso, trata-se apenas de técnica de tributação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do imposto apurado, o imposto pago no país de residência.

Nessa linha de raciocínio, o artigo da Convenção a reger a tributação desses rendimentos seria o artigo 10, e o Brasil, em princípio, é livre para tributá-los segundo suas regras próprias. Ao mesmo tempo, a Espanha pode também tributá-los, de acordo com a lei desse país, porém observando o limite máximo de 15% do dividendo.

Esse parece ter sido o entendimento que conduziu o Acórdão nº 108-008.765, da Oitava Câmara deste Conselho.

Ocorre que, dentro dessa segunda linha de raciocínio, teria que ser observado, também, o Artigo 23 da Convenção, que tem aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes. Seus parágrafos 3 e 4 tratam, exatamente, da hipótese de pagamento de dividendos, em que a convenção admite a tributação pelos dois Estados. Determina o parágrafo 4º que "quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos".

Essas as razões desenvolvidas no voto condutor do Acórdão nº 101-95.808, de 1996, também de interesse da Eagle.

*Contudo, em razão da linha de raciocínio adotada no presente voto, mantém-se o entendimento de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não incide sobre lucros, mas sim sobre dividendos, ainda que disponibilizados fictamente. E, em favor deste entendimento, veja-se que os Comentários ao Artigo 10, mencionados nos excertos antes transcritos, contemplam, no item 3 como exceção, disposições de determinadas legislações relativas à tributação dos lucros não distribuídos, em casos particulares.*

*Quanto ao fato de a incidência ter por referência o valor apurado em balanço antes de qualquer dedução, mais à frente se fará a pertinente análise, haja vista tratar-se de infração específica presente nestes autos.*

*Registre-se, por fim, que a eminente Conselheira Sandra Maria Faroni aborda, mais à frente em seu voto, outros argumentos para reafirmar sua posição no sentido de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tributa os lucros de controladas e coligadas, e não dividendos distribuídos, inclusive abordando o mencionado item 5 do Artigo 10 da Convenção firmada entre Brasil e Espanha, de mesmo teor daquele estabelecido na Convenção entre Brasil e Portugal.*

*Inicialmente citou a mudança de entendimento expressada pelo I. Conselheiro José Henrique Longo, que no voto condutor do Acórdão nº 108-08.765 deu maior amplitude ao termo "dividendos pagos" para alcançar outras formas de disponibilização, como aquela prevista no dispositivo legal em debate. Para maior clareza reproduz-se, primeiramente, o voto proferido pelo I. Conselheiro:*



A situação da controlada Iliama Participações Sociedad Limitada ("Iliama Espanha"), com resultado de parte de 2001 e ano de 2002, é semelhante à da Iliama Portugal a partir da MP 2158.

Com efeito, o art. 74 e § único da MP 2158-34 estabeleceu a ficção de que o lucro auferido por controlada no exterior estaria disponibilizado à sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano.

Convém observar que não há espaço para o julgador administrativo tecer considerações acerca da inconstitucionalidade de lei nem para afastar sua aplicação, de maneira que há de ser respeitada neste âmbito a ficção mencionada com os seus reflexos de caráter tributário.

É de notar também que, diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Iliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art. 1º da Lei 9532 e art. 74 e § ún. da MP 2158-34). Por isso, não há que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976), cuja redação é a mesma que a do Tratado com Portugal e que acima se transcreveu.

E certo que o Tratado Brasil Espanha cuida também da questão da distribuição de dividendos, e que permite a tributação dos dividendos pagos por uma empresa na Espanha (Iliama Espanha) para uma empresa no Brasil (Refratec):

[...]

Entendo que deva ser considerado como "dividendo pago" (item 1 do Artigo 10) como o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio. Caso contrário, qualquer emprego do dividendo que não fosse a transferência para uma conta de titularidade do sócio estaria à margem da incidência do tributo, e, à evidência, não é esse o conteúdo dessa norma jurídica.

Vale advertir ainda que algumas restrições previstas no texto reproduzido referem-se a situações específicas. Explico. A restrição da alíquota máxima de 15% de imposto sobre o dividendo é aplicável apenas ao país em que a empresa geradora do lucro tiver sede, no caso a restrição é para a Espanha (item 2), A limitação de que a tributação sobre os dividendos só será aplicável quando forem efetivamente distribuídos ao exterior refere-se ao caso em que uma empresa da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil (item 5). "

*Frente a esta possibilidade de interpretação, e para registrar outras referências contidas na doutrina, a I. Conselheira Sandra Maria Faroni consignou o que segue:*

O Relator do voto condutor do Acórdão 108-08765, em palestra apresentada no IV Congresso Nacional de Estudos Tributários, realizado em São Paulo nos dias 12, 13 e 14 de dezembro de 2007, debruçou-se novamente sobre o tema e parece ter reconsiderado sua posição anterior. Os trabalhos apresentados no Congresso foram publicados em dezembro de 2007 pela Editora Noeses, e o tema apresentado por Longo encontra-se às fls. 291 a 314. Nele está registrado (fls. 307/308):

"Então, formula-se a pergunta: o artigo 74 prevê a incidência do IRPJ e da CSLL sobre (a) o lucro de outra pessoa jurídica, ou (b) o dividendo que não foi efetivamente disponibilizado à empresa sediada no Brasil (...)

Quer me parecer que se está tributando o lucro propriamente dito da coligada ou controlada no exterior. De fato, os lucros da pessoa jurídica contêm, se assim é possível dizer, verbas que contemplam outra destinação, tais como imposto sobre a renda, reserva legal, reserva para contingências, etc; ou seja, os lucros apurados sofrem diversas destinações, e apenas uma delas corresponde aos dividendos em favor dos sócios, sob pena inclusive de a pessoa jurídica inadimplir suas obrigações."



E conclui, às fls. 314:

"Diante do que se apresentou, parece que as decisões nos Acórdãos 108-08765 e 101-95802 não levaram em consideração todos os aspectos que envolvem a questão que lhes foi submetida, e que é imprescindível uma profunda reflexão para novo enfrentamento da questão após retorno das diligências."

João Francisco Bianco [Bianco, João Francisco- Transparência Fiscal Internacional – São Paulo: Dialética, 2007] produziu aprofundado estudo sobre o tema da transparência fiscal internacional, no qual aborda a questão dos tratados internacionais.

O autor conceitua como transparência fiscal internacional (também conhecido pela sigla CFCs-"Controlled Foreign Companies") o regime "em que os lucros auferidos por determinadas pessoas jurídicas, sediadas em um país, passam a ser tributados diretamente na pessoa de seus sócios, residentes em outro país, como se esses últimos os tivessem auferido diretamente. É nesse sentido que a pessoa jurídica sediada no exterior, do ponto de vista fiscal do país de residência dos sócios, é chamada de transparente" [Obra mencionada, p. 20/21].

As considerações de Bianco a respeito da inconstitucionalidade da legislação brasileira de transparência fiscal internacional [Obra mencionada, item 3.3.3, p. 76 e seguintes] e sua brilhante abordagem quanto a formas alternativas de adoção do regime pelo Direito Brasileiro [Obra citada, capítulo 5, p. 117 e seguintes] não podem ser levadas em conta neste julgamento administrativo.

Ao analisar a compatibilidade das legislações internas sobre transparência fiscal internacional com tratados internacionais [Mesma obra, item 6.6, p.148 e seguintes], o autor analisa os três artigos da Convenção Modelo da OCDE potencialmente aplicáveis, o art. 7º, o art. 10 e o art. 21.

Tendo em conta o disposto no parágrafo 1º do art. 7º, conclui que "uma legislação das CFCs que institua a tributação dos lucros da sociedade investida desconsiderando a sua personalidade jurídica ou considerando-a transparente para esse fim específico -, é claramente contrária ao art. 7º, parágrafo 1º, da Convenção Modelo, por extrapolar a competência tributária que lhe foi conferida pelo tratado."

Em seguida, lembra que a OCDE, nos Comentários à Convenção Modelo, vem mudando seu entendimento, e que "a nova versão estabelece expressamente que a legislação das CFCs está em perfeita sintonia com os tratados, pois a única restrição à tributação dos lucros das empresas no exterior, prevista na Convenção-Modelo, é aquela do art. 7º. E como a legislação das CFCs não se submete ao disposto no artigo 7º, nenhuma restrição poderia ser estabelecida pelo intérprete em decorrência do Tratado".

Comenta o autor que, de acordo com a argumentação que embasa esse entendimento, "não seriam os lucros da sociedade investida que estariam sendo tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, ainda que na apuração do montante tributável seja utilizado o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado". E registra que "essa conclusão está fundamentada no fato de os tratados para evitar a dupla tributação terem como escopo a prevenção da elisão e da evasão fiscal".

Em seguida, faz referência às críticas que o raciocínio da OCDE tem recebido, fazendo referência a autores que sustentam que para o deslinde da questão seria necessário identificar no texto da Convenção Modelo um princípio não escrito antiabuso, que permitisse ao intérprete concluir pelo escopo do Tratado efetivamente prevenir a elisão fiscal, e que não identificam tal princípio. E conclui que "a legislação das CFCs que considere transparente para fins fiscais a sociedade investida no exterior, e exija a tributação dos lucros antes da efetiva distribuição, é

incompatível com o disposto no artigo 7º, parágrafo 1º, da Convenção Modelo. E as consequências dessa incompatibilidade deverão ser examinadas à luz de cada ordenamento jurídico, para determinar qual das duas normas deverá prevalecer: se a norma convencional ou se a regra da lei interna".

Analisando o artigo 10 da Convenção Modelo, pondera o autor que "o dispositivo convencional assegura a competência tributária concorrente tão somente aos dividendos pagos. A norma não se refere aos dividendos fictos ou as dividendos considerados distribuídos." E conclui que o artigo não se aplica aos casos de distribuição meramente ficta.

O terceiro dispositivo relacionado com a legislação das CFCs por ele referido como potencialmente aplicável é parágrafo 1º do art. 21, cuja dicção é a seguinte:

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante, de onde quer que provenham, não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção, serão tributáveis apenas nesse Estado.

Comenta Bianco que esse artigo é inaplicável, no caso, porque o regime de tributação das CFCs é tratado nos artigos 7º e 10 da Convenção Modelo, e a aplicação do artigo 21 é restrita exclusivamente às hipóteses de rendimentos que não foram regulados pelos demais dispositivos do tratado, mencionando, como exemplo, os rendimentos provenientes de instrumentos financeiros híbridos, que não se enquadram nem na categoria de juros, nem na categoria de dividendos. E conclui:

"Pode-se discordar do regime de repartição das competências tributárias proposto na Convenção Modelo, no caso de lucros auferidos por empresas investidas no exterior. Pode-se achá-lo inadequado. Pode-se achá-lo injusto. Mas o que não pode negar é a sua previsão no corpo da Convenção-Modelo. E sendo previsto o regime de tributação dos lucros auferidos pelas CFCs, é inaplicável o artigo 21, que regula exclusivamente a hipótese de rendimentos não tratados nos demais artigos da Convenção-Modelo "

Conclui, afinal, o autor, que o único artigo que deve ser considerado para se determinar a compatibilidade da legislação interna reguladora das CFCs com o tratado é o art. 7º.

Quando analisa especificamente a compatibilidade com a legislação interna brasileira [Mesma obra, item 6.7, p 1.5.5 e seguintes], aponta, inicialmente, que as pessoas jurídicas investidas no exterior que são alcançadas pelos tratados para evitar dupla tributação são as empresas sujeitas à tributação de acordo com a lei desse Estado, por força da sua residência, sede da administração ou qualquer outro critério semelhante. E aduz que "como a legislação interna do país de residência é que vai determinar se ela é ou não sujeita à tributação, cada caso concreto deve ser analisado nas suas especificidades, sendo impossível formular uma conclusão geral aplicável a todas as situações."

Passando à análise do art. 74 da MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, diz o ilustre estudioso que se trata claramente de uma disponibilização ficta de lucros, e que o objeto da incidência são os lucros das empresas investidas. Argumenta que o legislador brasileiro utilizou-se do critério de tributação dos dividendos fictos apenas como um mecanismo para conseguir o objetivo de tributar os lucros auferidos por empresa investida no exterior. Acrescenta que os próprios Comentários da OCDE reconhecem que a legislação das CFCs não deve ser aplicada quando não caracterizado qualquer tipo de objetivo abusivo do contribuinte.

Formula as seguintes conclusões:

a) Se a hipótese fática em exame seja de investimento feito em empresa no exterior sem qualquer tipo de intuito abusivo, sediada em um país que não pratica a

concorrência fiscal danosa, a legislação brasileira prevendo a tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior é incompatível com o art. 7º do Tratado e não deve ser aplicada.

b) Se a hipótese fática em exame seja de investimento feito em empresa no exterior que usufrua algum tipo de benefício fiscal, mas seja considerada sujeita à tributação no país de sua sede, nos termos da respectiva legislação interna, a mesma conclusão se impõe, uma vez que os tratados firmados pelo Brasil não dispõem de dispositivo específico coibindo medidas de contribuintes visando à obtenção de benefícios fiscais através de mecanismos de planejamento tributário, nem é possível inferir do texto do Tratado a existência de uma cláusula não escrita nesse sentido.

c) Se a hipótese fática em exame seja de investimento feito em empresa no exterior que usufrua algum tipo de benefício fiscal, e que não seja considerada residente no país de sua sede social, de acordo com a respectiva legislação interna, os dispositivos do Tratado são inaplicáveis ao caso concreto, e nesse caso, a lei brasileira de transparência fiscal e aplicável normalmente.

Essas são apenas algumas das considerações que influenciaram minha reflexão sobre o tema.

Segundo deixei claro nas diversas ocasiões em que o tema foi submetido a debate no Colegiado, minha posição é de que o artigo 74 da MP trata da tributação de lucros, e não de dividendos, e só admiti a possibilidade de tratá-los como dividendos frente ao Tratado, diante do seguinte impasse, que emergiu da situação concreta: (i) os lucros não teriam sido produzidos na Espanha, mas não haveria como atribuí-los à Eagle se não por intermédio da empresa espanhola; (ii) como a legislação da Espanha não determina o registro da equivalência patrimonial, a única maneira de compatibilizar sua tributação no Brasil com as disposições da Convenção seria tratando-os como dividendos antecipados.

Alguns aspectos devem ser ressaltados, quanto a essa abordagem.

Ao tomar como dividendos os lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP (disponibilização **ficta**, e não presumida, como era o caso da Lei 9.532), estende-se a aplicação do artigo 10, que trata de dividendos **pagos**, e deixa-se de observar o disposto no parágrafo 2º do art. 3º da Convenção. Como já me manifestei no voto condutor do Acórdão n.º 101-95.808, de 2006, o conceito de "pagamento" definido no item 7 do número 1 dos Comentários ao artigo permite submeter às regras do artigo 10 os lucros disponibilizados na forma da legislação anterior à MP 2.158-35, mas delas exclui os lucros disponibilizados na forma da MP 2.158-35.

Conforme já dito neste voto, a alteração do significado do termo "dividendo" pode implicar esvaziamento da convenção por alteração da legislação interna.

Poder-se-ia aventar que extensão do significado do termo "dividendo" se ancoraria na busca de estabelecer um equilíbrio satisfatório entre, a necessidade de garantir a permanência dos compromissos assumidos por ocasião da assinatura da convenção e as exigências de uma aplicação cômoda e prática da Convenção ao longo do tempo, conforme referido na conclusão do Comentário ao Número 2 do Artigo 3º.

Veja-se que, tendo em conta as profundas alterações tecnológicas e na condução das transações transfronteiriças, os aperfeiçoamentos dos estratagemas de evasão e de fraudes fiscais, o Comitê Fiscal da OCDE introduziu alterações à Convenção Modelo e respectivos Comentários. E no n.º 33 da Introdução apontou que "(...) as convenções existentes deveriam, na medida do possível, ser interpretadas dentro do espírito dos Comentários revistos, mesmo que as disposições das convenções existentes não comportassem ainda as precisões introduzidas pela Convenção Modelo de 1977."

Em relação ao artigo 10, a inovação trazida ao Modelo foi o nº 5, com a seguinte redação:

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

Nos Comentários ao nº 5 está esclarecido (no item 33) que o artigo 10 trata unicamente de dividendos **pagos**, e no item 37 refuta o argumento de que são contrárias ao disposto no nº 5 as disposições legais da legislação do país de residência para tributar lucros não distribuídos, utilizadas para prevenir a evasão fiscal [Nesse caso, como já comentado neste voto, é que se aventa com a possibilidade de o país de residência considerar o rendimento como dividendo presumido]. Pondera o comentário (no item 37) que o nº 5 visa apenas a tributação no local da fonte dos rendimentos, e diz respeito à tributação da sociedade, e não à do acionista.

Assim, a questão teria que ser vista sob o prisma da legislação de transparência fiscal internacional, que implica considerar que o lucro foi auferido diretamente pela empresa brasileira, e não pela empresa espanhola, o que o retiraria da submissão ao Tratado. O deslinde do litígio passa a se situar na verificação da compatibilidade da lei brasileira de transparência fiscal com o Tratado.

Conforme anotou Bianco na obra já referida, a nova versão dos Comentários à Convenção Modelo, estabelece expressamente que a legislação das CFCs está em perfeita sintonia com os tratados, pois a única restrição à tributação dos lucros das empresas no exterior, prevista na Convenção-Modelo, é aquela do art. 7º. E como a legislação das CFCs não se submete ao disposto no artigo 7º, nenhuma restrição poderia ser estabelecida pelo intérprete em decorrência do Tratado".

Todavia, como também assinalou Bianco, "os próprios Comentários da OCDE reconhecem que a legislação das CFCs não deve ser aplicada quando não está caracterizado qualquer tipo de objetivo abusivo do contribuinte."

Tratando da transparência fiscal, em artigo denominado "Imputação dos lucros de sociedade não residente no Direito Fiscal Brasileiro", o professor Marciano Seabra Godói escreveu, na Revista Fiscalidade, editada em Portugal

"Conclui-se, pois, que são louváveis e plenamente justificados os propósitos que informam a medida legislativa brasileira: impedir que a liberdade de movimento de capitais seja utilizada de forma abusiva pelas pessoas jurídicas residentes no Brasil, que de outra forma poderiam criar empresas controladas em regimes fiscais privilegiados somente para transferir-lhes ativos que gerariam rendas não passíveis de tributação pelo fisco brasileiro enquanto não disponibilizadas por um ato formal de distribuição de dividendos.

Nada mais consentâneo aos princípios que informam os contemporâneos Estados fiscais que adotar uma postura de combate ao desvio de rendas para países com tributação favorecida, daí a generalizada adoção atual de alguma forma de imputação de lucros de sociedades não residentes. O Estudo sobre a transparência fiscal internacional publicado em 2000 pelo Tesouro dos Estados Unidos da América [DEPARTMENT OF THE TREASURY, The Deferral of

Income Earned Through US Controlled Foreign Corporations - A Policy Study, 2000] demonstra que esse sistema está em sintonia com os princípios da igualdade, da neutralidade fiscal e da eficiência econômica, e além disso evita a situação de injustiça que seria provocada se a tributação reduzida estivesse disponível somente para os contribuintes com alta capacidade econômica capazes de constituir sociedades em paraísos fiscais.

### **6.2 Peculiaridades negativas do sistema adotado no Brasil e sugestão de mudanças**

O problema é que a legislação de transparência fiscal internacional foi adotada no Brasil de forma irrefletida e canhestra. Por força do art. 25 da Lei 9.249/95 e agora do art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001 (regulamentado pela Instrução Normativa 213/02), todos os investimentos em coligadas e controladas estrangeiras avaliados pelo método de equivalência patrimonial devem submeter-se ao regime da transparência fiscal internacional [Identificando tal utilização desvirtuada do regime de transparência fiscal internacional pela Lei 9.249/95, cfr. OKUMA, Alessandra. "Da Tributação das Empresas Controladas e Coligadas", In TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional Aplicado, Volume II, São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 504-517; XAVIER, Alberto, op.cit, pp.349-353; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. "Normas Tributarias para la Prevención de la Elusión Internacional", II Colóquio Internacional de Derecho Tributário - VolIII, Buenos Aires: CEUUniversidad Austral, 2000, pp.633-647; TORRES, Heleno Direito Tributário Internacional, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp 131-132 e PANDOLFO, Rafael "Invalidade das alterações promovidas pelo art.74 da Medida Provisória n.º 2.158-34", Repertório de Jurisprudência IOB - /, abril de 2002, pp.249-240] Ora, o regime da transparência fiscal internacional foi concebido e implementado ao longo das últimas décadas [Para uma comparação entre as técnicas de imposição utilizadas pelos sistemas de imputação dos diversos países, cfr. AULT, Hugh. J (Org) Comparative Income Taxation - A structural Analysis, Londres: Kluwer Law International, 1997, pp.413-422.] para atingir situações específicas de planejamento tributário internacional, em que pelo menos três fatores estão presentes. Em primeiro lugar, supõe-se um controle inequívoco da empresa estrangeira pela empresa nacional submetida ao regime de transparência; em segundo lugar, o regime só é aplicado a determinados tipos de rendimentos, os chamados rendimentos passivos, aqueles que não decorrem de uma genuína atividade empresarial e são produzidos por ativos transferidos previamente pela matriz; finalmente, o regime somente é aplicado quando a entidade controlada ou coligada se localiza numa jurisdição fiscal favorecida (paraíso fiscal), ou desfruta de um regime fiscal privilegiado.

(...)

Em suma: o legislador brasileiro teve em mente coibir uma prática de desvio de rendimentos de empresas residentes no Brasil para entidades criadas artificialmente em paraísos fiscais ou que gozam de um regime fiscal privilegiado. Tais desvios gerariam uma postergação indefinida do pagamento do imposto de renda brasileiro, por isso o legislador determinou que a renda das entidades controladas ou coligadas no exterior fosse tributada em sede da pessoas jurídica controladora, mesmo antes de sua disponibilização. Contudo, tal objetivo de política fiscal internacional não foi adequadamente implementado pela legislação pátria, que estabeleceu um regime indiscriminado de atribuição dos rendimentos das entidades controladas às entidades controladoras, sem perquirir sobre o controle inequívoco das segundas sobre as primeiras, e sem cogitar da necessária presença das primeiras em jurisdições de baixa pressão fiscal.

A aplicação generalizada do regime de transparência fiscal apresenta graves inconvenientes. Por um lado, prejudica desnecessariamente a competitividade das sociedades brasileiras que efetuam no exterior investimentos diretos em atividades genuinamente empresariais. Nestes casos, não há nada que justifique, de um ponto de vista de política fiscal, a exigência do imposto à medida que os lucros das controladas e coligadas são auferidos no exterior. Em segundo lugar, a adoção generalizada da transparência fiscal internacional para todo e qualquer investimento estrangeiro é apontada pela própria OCDE como contrária às normas dos tratados internacionais celebrados para evitar a dupla tributação da renda [Cfr, o item 26 dos Comentários ao Art. 1.º do Modelo de Convenção (versão de 2003) - OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, OCDE: Paris, 2003, p.64. Na edição de 2004 de seu Direito Tributário Internacional do Brasil (pp.446-452), Alberto Xavier afirma que a imputação de lucros de sociedades não residentes, mesmo que restrita a rendas passivas oriundas de regimes fiscais favorecidos, não poderia ser aplicada /, quanto a sociedades domiciliadas em país que tenha celebrado tratado de dupla tributação com o Brasil. O autor reporta-se ao Relatório de 1987 sobre as Conduit Companies e aos Comentários da OCDE na versão de 1992, afirmando haver uma divergência de orientações dos Estados membros quanto à aplicabilidade de normas antiabuso na ausência de disposições específicas do tratado. Os comentários atuais da OCDE afirmam com muito mais ênfase que nem o artigo 7.1 nem o artigo 10.5 do Modelo de Convenção mostram-se contrários à adoção das normas de CFC pelos países contratantes, e por consequência não é necessário confirmar- expressamente no texto do tratado a aplicação das normas de imputação Cfr. OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, OCDE: Paris, 2003, pp. 64 (item 23), 114 (item 10.1) e 151 (item 37). Somente a Bélgica, a Irlanda e o Luxemburgo manifestaram reservas específicas quanto a esses comentários.]

Sendo assim, urge que o Congresso Nacional, quando delibere definitivamente sobre a Medida Provisória 2.158/2001, promova as necessárias reformas ao regime da transparência fiscal internacional instaurado irrefletidamente pelo art. 74 da referida Medida Provisória. Essas reformas devem contemplar, no mínimo, os seguintes aspectos: (a) o regime deve aplicar-se somente a situações em que a sociedade residente no Brasil, direta ou indiretamente, isoladamente ou em conjunto com outras sociedades do mesmo grupo, possua mais de 50% do capital votante da sociedade estrangeira; (b) o regime deve aplicar-se somente a determinados tipos de rendimentos passivos (juros, royalties, dividendos, rendas imobiliárias) ou então, em se determinando a inclusão no regime de todos os rendimentos da sociedade, devem ser criadas exceções para, por exemplo, os casos em que os rendimentos provêm de atividades comerciais ou industriais genuinamente exercidas no país em que se localiza a entidade estrangeira e (c) o regime deve aplicar-se somente quando a entidade estrangeira esteja localizada em um paraíso fiscal ou desfrute de um regime fiscal privilegiado. "

Fechando os parêntesis e retornando ao caso concreto.

Após todas essas reflexões confirmo minha conclusão anterior de que, de fato, a tributação dos lucros disponibilizados fictamente na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, se rege pelo artigo 7º da Convenção. Ainda, e na mesma linha de Bianco, entendo que referida norma de transparência fiscal internacional não é incompatível com os acordos internacionais que seguem o modelo da OCDE, nas situações fáticas de investimento feito em empresa no exterior com intuito abusivo, ou sediada em um país que pratica a concorrência fiscal danosa.

*Contudo, mesmo frente a estes argumentos, por tudo antes exposto, conclui-se neste voto que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ainda que mediante ficção, trata de distribuição de lucros, de forma que os efeitos da Convenção firmada entre Brasil e Portugal devem ser analisados sob a ótica da tributação de dividendos, e neste sentido, pelas razões antes apresentadas, apenas o Estado Contratante onde se situa a sociedade que apurou lucros está proibido de se valer de fórmulas legais que ensejem a tributação de lucros ainda não distribuídos.*

*Logo, tendo a legislação pátria previsto a tributação dos lucros considerados disponibilizados independentemente de sua efetiva distribuição, e inexistindo óbice para tanto, mesmo no item 5 do Artigo 10º da Convenção firmada entre Brasil e Portugal, conclui-se que nada impede a adição, ao resultado tributável da autuada, dos lucros que, auferidos pela controlada sediada em Portugal, foram considerados, por lei, disponibilizados em 2002.*

Relevante observar que são equivalentes as disposições dos Tratados firmados, pelo Brasil, com Portugal e com o Reino dos Países Baixos, cabendo apenas observar que o item 5 do Artigo 10 da Convenção Brasil x Portugal equivale ao item 6 do Artigo 10 da Convenção Brasil x Países Baixos. O quadro abaixo demonstra esta equivalência:

Artigo	Convenção Brasil x Portugal	Convenção Brasil x Países Baixos
Artigo 3º Definições Gerais	2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.	3. A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre quaisquer modificações substanciais que ocorram em suas respectivas legislações tributárias.
Artigo 7º Lucros das Empresas	1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável. 2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável. 3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido. 4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa. 5. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.	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 exercer 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.

<p>Artigo 10 Dividendos</p>	<p>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.</p> <p>2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:</p> <p>a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos;</p> <p>b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.</p> <p>As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.</p> <p>3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.</p> <p>4. O disposto nos nºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.</p> <p>5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.</p> <p>6. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no nº 2. alínea a).</p> <p>7. O disposto nos nºs 2 e 6 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.</p>	<p>1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.</p> <p>2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.</p> <p>3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.</p> <p>4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso aplica-se o disposto no Artigo 7.</p> <p>5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado. Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.</p> <p>6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.</p> <p>7. As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.</p>
---------------------------------	--	---

<p>Artigo 23 Eliminação da Dupla Tributação</p>	<p>1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado. [...] 3. No caso do Brasil, quando uma sociedade residente do Brasil receber dividendos de uma sociedade residente de Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do nº 1 do Artigo 2º desta Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no nº 1 acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.</p>	<p>1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil. [...] 5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.</p>
---	--	--

Em suma, o Tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos reconhece como dividendos *os rendimentos provenientes de ações*, e somente impede a tributação de lucros não distribuídos por parte do Estado Contratante no qual se situa a sociedade que gera estes lucros. Caso a sociedade brasileira receba rendimentos tributados na Holanda, admite-se a dedução, aqui, em valor equivalente ao imposto lá pago, desde que não exceda o valor do imposto aqui devido sobre aquele mesmo rendimento.

Neste ponto, mostra-se pertinente, também, abordar aspecto aventado pela recorrente em sustentação oral, quando reputou equivocada a aplicação do Artigo 10 da Convenção antes referida, dentre outros aspectos, por inviabilizar a aplicação do método adotado para evitar os efeitos da dupla tributação.

Esta Relatora assim limitou sua análise no voto condutor do Acórdão nº 1101-00.365:

*Relevante, ainda, verificar se a sistemática adotada pelos Estados Contratantes para neutralizar os efeitos da dupla tributação gera repercussões na presente exigência.*

*Para maior clareza, os dispositivos aplicáveis são novamente reproduzidos:*

*Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento*

Artigo 10º

Dividendos

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

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

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

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

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

[...]

#### Capítulo IV

#### Disposições para Eliminar as Duplas Tributações

#### Artigo 23º

#### Método

1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado.

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.

[...]

3. No caso do Brasil, quando uma sociedade residente do Brasil receber dividendos de uma sociedade residente de Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do n.º 1 do Artigo 2º desta Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no n.º 1 acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

*Portaria MF n.º 28, de 31 de janeiro de 2002*

[...]

VI - Quando um residente ou domiciliado no Brasil receber rendimentos provenientes de Portugal que sejam tributáveis no Brasil, poderá deduzir do imposto brasileiro na fonte do parágrafo 1º do artigo 23 da Convenção, o imposto pago em Portugal correspondente a esses rendimentos.

VII - Quando uma sociedade residente ou domiciliada no Brasil receber dividendos de uma sociedade residente ou domiciliada em Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do parágrafo 1º do artigo 2º da Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no item VI acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

*Nestes termos, a regra fixada entre os Estados Contratantes é a tributação dos dividendos no Estado onde se situa o beneficiário destes rendimentos. Contudo, com determinados limites, admite-se também a tributação no Estado de que é residente a sociedade que paga os dividendos. Para evitar a dupla tributação, adota-se a técnica do crédito indireto, ou seja, a dedução do imposto exigível pelo outro Estado Contratante.*

*Ou seja, apurado o tributo devido sobre os dividendos disponibilizados à empresa brasileira, deve-se deduzir uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado, até o limite da fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução.*

*Todavia, como expresso no item 5 do Artigo 10º da Convenção, ao Estado português foi vedado tributar, como dividendos pagos, os lucros não distribuídos. Assim, na*

*medida em que a presente exigência se deu por ficção de disponibilização, em 2002, de lucros apurados pela controlada de 2000 a 2002, não há porque se cogitar de imposto que, exigível ou pago em Portugal, fosse passível de dedução dos tributos aqui lançados.*

[...]

*Tal contexto, em verdade, revela uma lacuna no acordo estabelecido entre os Estados brasileiro e português: ao vedar a tributação de lucros não distribuídos apenas no Estado no qual eles são apurados, não se cogitou da incidência tributária no Estado no qual se situam os sócios – até porque esta ficção só foi trazida posteriormente, pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 –, e assim não foi prevista uma técnica para neutralizar os efeitos de uma posterior exigência tributária por parte do Estado português, quando da efetiva distribuição dos lucros. O crédito indireto somente foi estabelecido para as hipóteses nas quais a incidência tributária, por parte do Estado português, antecederse a incidência tributária no Estado brasileiro, ou com ela fosse concomitante.*

*Em consequência, se em momento futuro, verificar-se a efetiva disponibilização dos dividendos, e confirmar-se a exigibilidade de tributo pelo Estado português em face da controladora, será preciso definir quais as repercussões do tributo antecipadamente exigido pelo Estado brasileiro.*

*Todavia, o litígio em torno da presente exigência limita-se à definição do crédito tributário lançado em razão da disponibilização ficta de lucros em 2002, cujo recolhimento deveria ter sido promovido pela autuada ante a inexistência de qualquer valor pago ou exigível em Portugal passível de dedução à época, não sendo, assim, afetado por definições jurídico-tributárias a respeito de fatos que poderiam se verificar em momentos futuros.*

*Por todo o exposto, não há óbices à incidência tributária de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pela Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A de 2000 a 2002, e considerados disponibilizados em 2002.*

Ocorre que o fato de a legislação não ser expressa quanto ao procedimento a ser adotado em caso de incidência tributária posterior sobre os dividendos efetivamente distribuídos não significa que inexista solução prática para a questão, mas apenas que ela deverá ser construída por meio da interpretação.

No presente caso, diz o parágrafo 5 do Artigo 23 da Convenção firmada entre Brasil e Países Baixos que o Brasil deve permitir *como dedução do imposto de renda* devido pela empresa brasileira *um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda*, mas limitado à *parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda*. Se no período de apuração no qual os dividendos fictamente disponibilizados são tributáveis esta dedução não é possível, ela deverá ser viabilizada no momento em que disponibilização efetiva e a correspondente tributação no exterior ocorrer, observando como limite o imposto que foi devido no momento da *inclusão do crédito correspondente* aos dividendos fictos. Ou seja, o Estado brasileiro deve suportar o ônus deste crédito em favor da autuada a partir do momento em que ele seja constituído, e até o limite definido em razão dos parâmetros presentes no momento em que os dividendos são submetidos à tributação.

Esclareça-se que, em tais condições, o limite temporal previsto no art. 1º, §4º da Lei nº 9.532/97 somente poderia ser cogitado a partir da incidência tributária sobre os rendimentos no exterior. A recorrente reportou-se a este aspecto em memoriais, e a referida lei assim estabelece:

*Art. 1.º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)*

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

[...]

*§ 4.º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.*

[...]

Contudo, outro era o contexto legal para tributação de lucros no exterior, que àquela época vinculava a incidência, no Brasil, à disponibilização efetiva ou presumida de lucros pela controlada ou coligada no exterior, ao contrário da disponibilização ficta vigente à época dos períodos fiscalizados. Diante daquelas premissas, a lei estabelece um prazo para que o beneficiário, ciente do crédito, dele faça uso em até dois anos-calendário. Evidente, portanto, que este prazo não ocorre enquanto a possibilidade de creditamento não existe.

E, à semelhança do caso concreto analisado no Acórdão n.º 1101-00.365, nestes autos também não há notícia de que esta incidência sobre a disponibilização efetiva de dividendos tenha ocorrido, de modo que inexistente qualquer repercussão deste fato na presente exigência, o que torna este Órgão julgador incompetente para decidir antecipadamente a questão.

Pertinente ainda observar que a conclusão aqui adotada não representa desrespeito à interpretação de boa fé exigida pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, da qual o Brasil é signatário (Decreto n.º 7.030/2009), como aventa a recorrente em seus memoriais. Se em algum momento foi atribuído ao termo “dividendos” *sentido totalmente alheio ao comum*, isto se deu com a edição da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, que firmou a disponibilização ficta dos lucros auferidos no exterior. Estando assim expresso no texto legal, a possibilidade da incidência tributária aqui veiculada, seu cabimento exsurge do conteúdo do acordo firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, que não vedou expressamente esta tributação. Logo, qualquer crítica ao sentido atribuído ao termo “dividendos” deve ser feita ao legislador, não cabendo a este Conselho Administrativo decidir sobre a validade da norma legal que fundamenta a exigência.

Estabelecidas estas premissas, e tendo em conta a inexistência de acordo para evitar dupla tributação entre Brasil e Cuba, já se pode concluir que os lucros apurados por Brascuba Cigarrilhos e Yolanda Netherlands, nos anos-calendário de 2004 a 2006, deveriam ser adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL destes correspondentes períodos, cabendo apenas definir qual a repercussão de tributos eventualmente pagos nos países de origem.

No que tange aos lucros auferidos por intermédio de Yolanda Netherlands, a autoridade lançadora adotou como base tributável o resultado da equivalência patrimonial contabilizado pela contribuinte, consoante expresso nos *balancetes da empresa*, nas *planilhas*



*apresentadas pela empresa e nas DIPJ. Observou a autoridade fiscal que os montantes ali expressos foram considerados sem a Variação Cambial, de modo a alcançar somente o lucro (fl. 23).*

Os Anexos XVII, XVIII e XIX que instruem o Termo de Verificação Fiscal (fls. 160/171) evidenciam, nos balancetes dos períodos fiscalizados, o controle, em contas separadas, do resultado da equivalência patrimonial e da variação cambial na equivalência patrimonial. Confirma-se, nestes registros, que a autoridade lançadora adotou apenas os valores contabilizados na conta 16000409, correspondente ao resultado da equivalência patrimonial, como base tributável no presente lançamento. De outro lado, a contribuinte não juntou qualquer prova que desconstituisse a conclusão fiscal de que os montantes autuados corresponderiam a lucro apurado pela controlada situada na Holanda, ou mesmo que incidira imposto sobre tais resultados no momento de sua apuração ou efetiva distribuição, de modo a reduzir o montante passível de distribuição, ou mesmo constituir dedução do valor aqui exigido.

De fato, na impugnação, a contribuinte centra sua defesa na amplitude que confere ao Tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, de modo a também afastar a incidência da CSLL sobre lucros auferidos no exterior, e apenas junta, além de cópia do lançamento e dos anexos que o instruem, cópia de decisão da 2ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro-I acerca dos efeitos de decisão judicial em matéria correlata (fls. 595/607), documentos pertinentes ao lucro apurado por Brascuba Cigarrillos (fls. 612/744) e peças relativas ao Mandado de Segurança nº 2003.51.01.008458-6 (fls. 745/768). Em recurso voluntário, não foi juntado qualquer documento conexo com a matéria em debate.

Por estas razões, não há reparos ao lançamento que constituiu crédito tributário relativo ao IRPJ incidente sobre os lucros auferidos por intermédio da controlada Yolanda Netherlands, devendo ser DADO PROVIMENTO o recurso de ofício para, nesta parte, reformar a decisão de 1ª instância que, por voto de qualidade, acolheu a impugnação e declarou indevida tal exigência.

Também por estes mesmos argumentos, é possível afirmar a regularidade da constituição do crédito tributário relativo à CSLL incidente sobre estes mesmos rendimentos, independentemente do alcance do Tratado firmado entre o Brasil e os Países Baixos. De toda sorte, cabe destacar que o voto vencedor da decisão recorrida expressa argumentos dos quais esta Relatora compartilha, os quais ensejam a conclusão de que o referido acordo internacional não produz efeitos relativamente à incidência da CSLL:

*Cabe-me redigir o voto vencedor deste julgado, o qual, na realidade, só discrepa do voto proferido pelo eminente relator originário no que tange à questão da exigência ou não da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativa aos lucros que a interessada auferiu no exterior por intermédio da controlada Yolanda Netherlands. Isso porque, no meu modo de ver, a Convenção entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos promulgada pelo Decreto nº 355, de 02/12/1991, não abrange a CSLL.*

*O voto vencido utilizou-se das seguintes argumentações para afastar referida exação:*

*a) o emprego do termo “impostos sobre a renda” no plural, constatado no art. 2º da Convenção entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos promulgada pelo Decreto nº 355, de 02/12/1991, estaria a indicar que a convenção se aplica também à CSLL;*



b) o §3º desse art. 2º apontaria no mesmo sentido, ao afirmar que “a Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2º”, tendo em vista ser a CSLL substancialmente semelhante ao imposto sobre a renda, e não obstante a referência expressa a “impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura” conjugada com o fato de a CSLL ter sido instituída anteriormente à assinatura da convenção;

c) os estrangeiros não fazem distinção alguma entre imposto e contribuição;

d) no que concerne à Convenção entre Brasil e Áustria – que é anterior à instituição da CSLL e contém dispositivo quase idêntico ao consignado no §3º do art. 2º da Convenção entre Brasil e Reino dos Países Baixos –, não haveria dúvida de que a CSLL estaria incluída em seu âmbito; se é assim, diz o relator, seria “um grave despropósito, um absoluto contra-senso, admitir-se que a convenção Brasil-Áustria alcança a contribuição social, por lhe ser anterior, e a convenção Brasil-Países Baixos, cujos termos são praticamente idênticos ao da outra, não a alcança, somente por lhe ser anterior”.

Pois bem, quanto ao primeiro ponto, parece-me que a própria convenção traz em seu bojo a motivação para que o termo “impostos sobre a renda” esteja no plural. É que o §2º do seu art. 2º estabelece os “impostos sobre a renda” em relação aos quais, no caso da Holanda, a convenção se aplica. Em outras palavras, por haver, de parte da Holanda, mais de um “imposto sobre a renda” incluído na convenção, correta está a grafia no plural:

## ARTIGO 2

### Impostos Visados

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

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

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

b) no caso da Holanda:

- o imposto de renda;

- o imposto sobre salários;

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

- o imposto sobre dividendos (doravante designados como “imposto holandês”). Não é demais ressaltar a clareza do art. 2º, §2º, alínea “a”, da convenção, ao afirmar que, no Brasil, ela só se aplica ao imposto federal sobre a renda.

Quanto ao segundo argumento do relator originário, não discuto a substancial semelhança entre a CSLL e o imposto de renda, uma vez que ambas as exações efetivamente incidem sobre a mesma base: o lucro das pessoas jurídicas. Ocorre que, como o próprio relator reconhece, a CSLL já existia na data da assinatura da convenção, fato que, por si só, torna inaplicável o §3º do art. 2º da convenção:



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

*No que respeita ao argumento de que “os estrangeiros não fazem distinção alguma entre imposto e contribuição”, refuto-o com a observação de que nós, brasileiros, também não fazemos diferenciação entre imposto de renda, imposto sobre salários, imposto sobre sociedades e imposto sobre dividendos. Não obstante, como, ao que tudo indica, a Holanda faz tal diferenciação, surgiu a necessidade de referir-se expressamente a tais exações. Nessa mesma linha de raciocínio, como não se fez menção expressa à CSLL, sendo que o Brasil a diferencia do imposto de renda, a conclusão me parece ser a de que não se quis incluir a CSLL no âmbito de abrangência da convenção.*

*Por fim, não enxergo ilogicidade no fato de que a CSLL está incluída no âmbito da convenção Brasil-Áustria, mas não está no da convenção Brasil-Países Baixos, sendo que em ambas há a previsão de que “A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes **que forem estabelecidos após a data de sua assinatura**, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2”. Isso porque, no meu modo de ver, tal previsão convencional tem seu núcleo significativo na oração adjetiva restritiva que a integra (“que forem estabelecidos após a data de sua assinatura”). Trata-se de cláusula que tem por escopo o prestígio aos princípios da previsibilidade contratual e da boa-fé objetiva, impedindo que uma das partes se surpreenda com a criação de novo “imposto” incidente sobre a renda pela outra parte, a qual talvez possa estar imbuída do intuito nada nobre de contornar a vedação de tributação prevista na convenção.*

*Nessa esteira, se, na época da assinatura da convenção Brasil-Países Baixos, o Brasil já havia instituído a CSLL, pressuponho que tal exação foi objeto dos debates prévios ao encerramento da negociação. Isso, no entanto, não foi possível quando da assinatura da convenção Brasil-Áustria, pois que, na época, não havia o tributo CSLL. Dessa forma, parece-me claro que, no caso da convenção Brasil-Áustria, exigir-se a CSLL ofende os princípios da previsibilidade contratual e da boa-fé objetiva; o mesmo não pode ser dito no que concerne à convenção Brasil-Países Baixos, pois, repito, à época de sua assinatura, já existia a CSLL.*

Em acréscimo, cabe destacar que, *por ocasião da assinatura da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino dos Países Baixos, Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda*, os representantes dos Estados não fizeram qualquer acréscimo a respeito daquele ponto específico. Veja-se:

*1. Com referência ao Artigo 7*

*Fica entendido que se aplica o disposto no parágrafo 3 do Artigo 7 se as despesas ali mencionadas ocorrerem, quer no Estado Contratante em que se situa o estabelecimento permanente, quer em outro local.*

*2. Com referência aos Artigos 10, 11 e 12*

*a) Quando ocorrer retenção na fonte em valor superior ao previsto nos Artigos 10, 11 e 12, os pedidos de restituição do montante do imposto pago em excesso devem ser formulados à autoridade competente do Estado Contratante em que se deu a*

*retenção, no período de até 5 anos contados do final do ano calendário em que se deu a retenção.*

*b) A autoridade competente de um Estado Contratante pode estabelecer o processo de aplicação dos Artigos 10, 11 e 12.*

*3. Com referência aos Artigos 10 e 23*

*Fica entendido que o valor das ações emitidas por uma companhia de um Estado Contratante, e recebidas por um residente no outro Estado Contratante, não está sujeito a imposto de renda em qualquer dos Estados.*

*4. Com referência ao Artigo 11*

*a) Fica entendido que as comissões pagas por um residente do Brasil a um banco ou instituição financeira, relativamente a serviços prestados por esse banco ou instituição financeira, são considerados juros e, como tal, sujeitos ao que dispõem os parágrafos 2 e 3 do Artigo 11.*

*b) Com relação ao parágrafo 3 do Artigo 11, as autoridades competentes podem designar, de comum acordo, outras instituições governamentais às quais aquele dispositivo se aplica.*

*5. Com referência ao Artigo 12, Parágrafo 3*

*Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se a qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica.*

*6. Com referência ao Artigo 19*

*Fica entendido que disposto o subparágrafo a, do parágrafo 1, e subparágrafo u do parágrafo 2 do Artigo 19 não impedem a Holanda de aplicar o disposto nos parágrafos 1 e 2 do Artigo 23 desta Convenção.*

*7. Com referência ao Artigo 24, parágrafo 2*

*Fica entendido que o disposto no parágrafo 5 do Artigo 10 não está em desacordo com o disposto no parágrafo 2 do Artigo 24.*

*8. Com referência ao Artigo 24, parágrafo 3*

*Fica entendido que:*

*a) o disposto na lei brasileira, proibindo que os "royalties", tais como definidos no parágrafo 3 do Artigo 12, pagos por uma sociedade residente do Brasil a um residente na Holanda, que detenha no mínimo 50% (cinquenta por cento) do capital votante daquela sociedade, sejam deduzidos por ocasião da apuração do lucro tributável da sociedade residente do Brasil, não está em desacordo com o que dispõe o parágrafo 3 do Artigo 24 desta Convenção;*

*b) na eventualidade do Brasil, após a assinatura desta Convenção, permitir, quer em virtude de sua lei interna, quer mediante convenção internacional tributária, que os "royalties" pagos por empresa residente no Brasil a empresa residente em terceiro Estado situado fora da América Latina, a qual detenha, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) do capital votante da empresa residente no Brasil, sejam deduzidos por ocasião da apuração do lucro tributável dessa empresa, uma igual dedução será automaticamente aplicável, em condições similares, a uma empresa residente no Brasil que pague "royalties" a uma empresa residente na Holanda.*

*Em testemunho do que, os abaixo assinados, para isso devidamente autorizados, assinaram o presente Protocolo, apondo-lhe seus selos.*

Procederam diversamente do que verificado, por exemplo, na Convenção firmada entre Brasil e Portugal, na qual fez-se ressalva expressa à CSLL:



*Protocolo*

*No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção:*

*1. Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a)*

*Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.*

[...]

Assim, em que pese a substancial identidade entre o IRPJ e a CSLL, como destacado do excerto inicialmente reproduzido, o acordo firmado entre Brasil e Portugal evidencia a formalidade necessária para que a incidência da CSLL seja também afetada. Consoante demonstra a recorrente, de forma semelhante procedeu-se na tentativa de celebração de acordo com o Paraguai e na Convenção firmada com a Bélgica, a evidenciar a necessidade de que assim esteja expresso para se dispensar a constituição e a exigência do crédito tributário. Diversamente do que entende a recorrente, a linguagem utilizada nestes casos citados não evidencia *tratar-se de menção meramente interpretativa da regra veiculada pelo artigo 2º do Tratado*, mas sim a adoção de forma que permita a ampliação dos efeitos do Tratado sem o obstáculo da interpretação literal.

Inadmissível, portanto, se mostra a *conclusão de que a listagem dos “tributos visados” no artigo 2º é meramente ilustrativa* e o apelo aos princípios da finalidade e da boa-fé. Não se trata de desrespeitar a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, e deixar de interpretar termos *segundo o sentido comum* a eles atribuível. A questão é tributária, impostos e contribuições são palavras com significado diferente no Brasil, e não é, de modo algum, extremada a interpretação que dá efeitos a tal diferenciação relativamente a um tratado firmado pelo Estado Brasileiro quando já existia a CSLL.

Equívocada, ainda, a comparação feita pela recorrente com o acordo firmado entre Brasil e Áustria, bem como a referência feita, em memoriais, a interpretação contida no julgamento do processo administrativo nº 16327.000112/2005-31, o qual se reportava ao acordo firmado entre Brasil e Espanha. Em ambos os casos, os Tratados foram firmados antes da instituição da CSLL, e neste caso, sim, a interpretação de boa fé impõe que se estendam os efeitos ali previstos àquela contribuição substancialmente semelhante ao IRPJ, na medida em que o representante brasileiro, neste acordo, não teria como cogitar de tal circunstância de outra forma.

Os demais argumentos da recorrente também não alteram esta conclusão. O fato de não haver incidência da CSLL sobre lucros auferidos no exterior até 1999 não pode justificar a ampliação dos efeitos do Tratado, na medida em que na data de sua promulgação, em 1991, também não havia incidência de IRPJ sobre tais rendimentos, somente instituída com a Lei nº 9.249/95, e não obstante o acordo internacional é invocado para afastar esta exigência.

Conclui-se, do exposto, que à época da celebração da Convenção, os representantes do Brasil e do Reino dos Países Baixos, já sabiam da existência de um novo tributo que, à semelhança do IRPJ, também incidia sobre o lucro contábil reajustado e que, pela lei brasileira, era uma espécie tributária diversa. É de se supor que essa circunstância foi

debatida durante o processo de negociação entre os dois países, e, se o texto final da Convenção não discriminou a CSLL de forma explícita, é porque, efetivamente, os Estados Contratantes optaram por deixá-la fora da Convenção, restringindo-a apenas ao “imposto federal sobre a renda, excluídos o imposto suplementar de renda e o imposto sobre atividades de menor importância”, conforme previsto em seu artigo II, item 2, subitem “a”.

Em consequência, nesta parte, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Finalizando a análise de mérito da exigência principal, passa-se ao crédito tributário apurado em razão dos lucros auferidos por intermédio de Brascuba Cigarrillos, inicialmente recordando as conclusões da autoridade lançadora.

*No que se refere aos lucros disponibilizados e apurados no exterior da empresa BRASCUBA, a Yolanda apresentou os recolhimentos em documentos de arrecadação oferecidos à tributação em Cuba, na forma do artigo 26 da lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995 (anexos V, VI e VII). Apresentou sua contabilização nas Demonstrações Financeiras da Yolanda, na forma do artigo 16 da lei 9430/96 (anexos VIII, IX e X). Apresentou ainda, na forma do inciso II do parágrafo 2º. do artigo 16 da lei 9.430/96, a legislação Cubana, do Ministério de Finanzas Y Precios, Resolução 379-2003, a qual obriga ao recolhimento, na forma dos documentos de arrecadação cubanos (anexo XI). A Yolanda apresentou os recolhimentos nos documentos de arrecadação mencionados, cujos valores foram considerados de forma a se apurar as diferenças de recolhimentos constantes do presente Auto de Infração.*

*De posse dos valores contabilizados e dos documentos de arrecadação oferecidos à tributação em Cuba, esta auditoria apurou os valores de diferenças nas planilhas a seguir:*

VALORES APURADOS PELA AUDITORIA FISCAL

Empresa Coligada: BRASCUBA - Participação no Capital: 50%

VALORES BALANCETE	ANO CALENDÁRIO		
	2004	2005	2006
Base constante do documento arrecadação Cubano-Moeda CUC-CUBA	9.763.885,59	9.403.509,57	7.786.182,11
Base cálculo - conforme docto Cubano em CUC-CUBA/2 - 50% de participação	4.881.942,80	4.701.754,79	3.893.091,06
Cotação CUC x Real em 31/12	2,6483	2,33523	2,13293
BCalculo em Real R\$	12.928.849,10	10.979.678,83	8.303.690,70
Valor apresentado pela empresa em R\$	10.947.808,71	9.742.863,47	6.678.997,86
Imposto Pago em Cuba - Moeda: Peso/Cuba - CUP	1.464.582,84	1.410.501,44	1.167.927,32
Imposto Pago em Cuba - Moeda: Real R\$ (***)	4.080.641,16	3.256.247,52	2.484.682,22
Imposto IRPJ Apurado a ser pago no Brasil (25%)	3.232.212,28	2.744.919,71	2.075.922,68
Imposto CSLL Apurado a ser pago no Brasil (9%)	1.163.596,42	988.171,09	747.332,16
Soma IRPJ + CSLL a pagar	4.395.808,70	3.733.090,80	2.823.254,84
Imposto a pagar	315.167,54	476.843,28	338.572,62
DIPJ em que foi lançada (ano calendário)	2005	2006	2007

(\*) Os valores de base de calculo foram retirados dos documentos de arrecadação Cubanos,

*conforme cópias em anexo, mencionadas acima. Os valores de base de cálculo foram considerados após as adições e exclusões do lucro líquido constantes do documento de arrecadação cubano.*

*(\*\*) O lucro tributável cubano consta do quadro acima, após os Ajustes feitos conforme a legislação daquele país.*

*(\*\*\*) Conversão dos valores pagos em Peso/Cub - CUP para Real R\$, na data de 31 de dezembro, conforme planilha abaixo: (os valores das taxas de câmbio foram verificados no site do Banco Central do Brasil)*

[...]

*A Brascuba disponibiliza o lucro de um exercício somente no exercício seguinte, e, destarte, apesar deste lucro estar lançado nos livros contábeis e balancetes do exercício em que são apurados da empresa controladora (Yolanda), a Yolanda declara estes lucros somente na DIPJ do ano seguinte ao ano calendário em que estes lucros foram disponibilizados.*

*A Yolanda apresentou as planilhas com os valores por ela apurados, de forma a se chegar aos valores devidos de IRPJ e CSLL a recolher no Brasil. Tais valores não estão corretos, primeiramente, pelo motivo alegado no parágrafo anterior, e, principalmente, pelo fato de os valores por ela considerados de taxa de câmbio, não condizerem com os valores corretos, constantes do banco de dados do Banco Central do Brasil (Anexo XII). Os valores corretos foram apurados por esta auditoria e estão descritos nas planilhas acima.*

*Foi dada nova intimação em 06/08/2009, de forma a se esclarecer as diferenças apuradas na BRASCUBA, conforme planilhas acima. No entanto, conforme resposta datada de 21/08/2009 (anexo XIII), a Yolanda a informou que produziu ajustes ao lucro tributável constante do documento de arrecadação cubano, a título de Participação de Trabalhadores, e ainda, que os valores de lucro tributável, por ela apresentados, encontram-se em dólar-EUA. No entanto, não comprovou que os valores referem-se a Participação de Trabalhadores, conforme afirma (o documento original cubano não cita que tais valores referem-se a esta rubrica). Ademais, esta auditoria entende que não existe previsão legal para **novos** ajustes de acordo com a legislação brasileira aos valores que serviram de base para cálculo do lucro no, exterior, tendo em vista que este lucro já foi ajustado conforme a legislação do país em que foram apurados.*

*Ainda no que se refere à resposta dada a intimação datada de 06/08/2009, a Yolanda afirma que os valores constantes das Demonstrações Financeiras Cubanas estariam em dólares americanos. No entanto, através do documento de arrecadação Cubano e da "Declaracion Jurada- Imposto sobre utilidades", nos quais deveriam se basear as Demonstrações Financeiras Cubanas, os valores estão em moeda Cubana, qual seja CUC (podemos ver a identificação da moeda no documento de arrecadação cubano) (Anexos XIV, XV e XVI).*

De plano constata-se que, embora expressamente reconhecendo que os rendimentos tributáveis apurados nos períodos fiscalizados foram adicionados ao lucro tributável no período subsequente, a autoridade lançadora formalizou a exigência tendo em conta, apenas, os valores que deixaram de ser recolhidos nos períodos fiscalizados. O quadro abaixo soma os valores exigíveis acima apurados aos montantes determinados em razão da participação da fiscalizada em Yolanda Netherlands, para demonstrar que o resultado corresponde ao principal total exigido nestes autos (fls. 01 e 265/272):

Valores lançados de ofício			
<i>Yolanda Netherlands</i>	2004	2005	2006
<i>IRPJ</i>	55.840.228,76	35.827.523,08	36.862.567,78
<i>CSLL</i>	20.102.482,35	12.897.908,31	13.270.524,40
<i>Total</i>	75.942.711,11	48.725.431,39	50.133.092,18
<i>Brascuba Cigarrillos</i>	2004	2005	2006
<i>IRPJ</i>	231.740,84	350.620,07	248.950,46
<i>CSLL</i>	83.426,70	126.223,22	89.622,16
<i>Total</i>	315.167,54	476.843,29	338.572,62
<i>Principal total</i>	2004	2005	2006
<i>IRPJ</i>	56.071.969,60	36.178.143,15	37.111.518,24
<i>CSLL</i>	20.185.909,05	13.024.131,53	13.360.146,56
<i>Total</i>	76.257.878,65	49.202.274,68	50.471.664,80

A contribuinte demonstrou, durante o procedimento fiscal, que reconheceu a título de *lucros disponibilizados do exterior*, mediante adição ao lucro líquido indicada na linha 05 da Ficha 09 A da DIPJ, parcelas correspondentes a lucro da investida Brascuba Cigarrillos nos montantes de R\$ 10.947.808,71 em 2005, R\$ 9.742.863,47 em 2006, e R\$ 6.678.997,86 em 2007 (fls. 26/41), de modo que as exigências formuladas em 2004, 2005 e 2006 não poderiam ter sido apuradas, apenas, com base nos tributos que deveriam ter sido recolhidos nestes anos-calendário, sem ter em conta os valores eventualmente recolhidos nos períodos subsequentes.

De outro lado, é certo que os rendimentos postergados pela contribuinte não alcançaram integralmente o valor tributável apurado pela Fiscalização, especialmente porque a autoridade lançadora teve em conta os valores *considerados após as adições e exclusões do lucro líquido constantes do documento de arrecadação cubano*, aspecto questionado em impugnação e retificado na decisão sob reexame. Neste ponto, a Turma Julgadora de 1ª instância, à unanimidade, declarou indevido o crédito tributário relativo ao IRPJ e a CSLL incidente sobre tais rendimentos, nos termos do voto do Presidente e Relator Léo da Silva:

*No que diz respeito aos resultados da Brascuba, vejo-me obrigado a reconhecer que é procedente a alegação da interessada de que o lucro auferido no exterior sujeito a tributação no Brasil é o disponibilizado aos seus acionistas, que é o apurado com base na legislação comercial do país onde se localiza a controlada ou coligada, ou seja, o lucro contábil, e não o tributável, que, apesar de ter como ponto de partida da sua apuração o lucro contábil, pode sofrer ajustes consoante a legislação fiscal. Tal alegação tem fundamento no inciso II do § 3º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, segundo o qual os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço levantado pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica.*

*Talvez o procedimento fiscal de apurar os tributos com base no lucro tributável da Brascuba tenha sido influenciado pelo disposto no § 7º do art. 1º da IN-SRF nº 213, de 2002, que determina que os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata o artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem. É bem possível que a expressão “antes de descontado o tributo”*

*tenha confundido a autuante e a levado a computar, na apuração do lucro real, o lucro tributável, que, como o próprio nome denota, é o que serve de base para o cálculo do tributo.*

*Não obstante, se não foi correto o procedimento da autuante, também não foi completamente acertado o da interessada ao elaborar o quadro apresentado na impugnação (fls. 294). Observo, naquele quadro, que o valor indicado a título de lucro líquido antes do imposto sobre a renda na coluna relativa ao ano de 2004 (8.368.141,00) não corresponde ao valor do lucro contábil (8.808.569,50) anotado na “Declaración Jurada” prestada ao Governo de Cuba (fls. 28).*

*Todavia, nem mesmo depois de corrigido esse deslize restou valor a tributar relativo àquele ano, conforme se pode verificar no demonstrativo apresentado adiante.*

VALORES EXTRAÍDOS DO BALANCETE	ANOS-CALENDÁRIO		
	2004	2005	2006
Documento de Arrecadação cubano - em CUC-Cuba	8.808.569,50	8.973.347,37	6.619.783,57
Base de cálculo – 50% participação no capital	4.404.284,75	4.486.673,68	3.309.891,78
Tx. Câmbio CUC x REAL	2,6483	2,33523	2,13293
Base de cálculo em reais	11.663.867,30	10.477.414,98	7.059.767,48
Valor declarado pela Yolanda – Reais	10.947.808,71	9.742.863,47	6.678.997,86
Imposto pago em Cuba – Peso cubano	1.464.582,84	1.410.501,44	1.167.927,32
Imposto pago em Cuba convertido para reais	4.080.641,16	3.256.247,52	2.484.682,22
Imposto de renda a ser pago no Brasil (25%)	2.915.966,82	2.619.353,74	1.764.941,87
CSLL apurada a ser paga no Brasil (9%)	1.049.748,05	942.967,34	635.379,07
Imposto de renda + CSLL	3.965.714,87	3.562.321,08	2.400.320,94
Imposto a pagar	-114.926,29	306.073,56	-84.361,28
Imposto apurado na DIPJ	-188.396,27	-186.280,23	-128.002,83
DIPJ em que foi declarado	2005	2006	2007

*Vale observar que, de acordo com o § 15 do art. 14 da IN-SRF nº 213, de 2002, o tributo pago sobre lucros auferidos no exterior que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica não ter apurado, no respectivo ano-calendário, lucro real, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes. Assim, como além do imposto compensável do ano-calendário de 2004 (R\$ 114.926,29), há, em favor da interessada, os saldos negativos de imposto de renda apontados nas suas DIPJ dos anos-calendário de 2004 e 2005 (R\$ 188.396,27 e R\$ 186.280,23), que, somados àquele imposto compensável, superam o imposto a pagar decorrente dos lucros auferidos no exterior no ano-calendário de 2005 (R\$ 306.073,56), o único apurado nos períodos examinados, não resta importância alguma a ser exigida da interessada.*

Desnecessário, porém, adentrar aos detalhes destes cálculos e à prova dos fatos alegados pela interessada, pois ao adotar-se aqui, como premissa, que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 trata de incidência tributária sobre dividendos fictamente disponibilizados, a base de cálculo a ser adotada, em tais circunstâncias, é necessariamente o lucro contábil, mas reduzido dos tributos devidos pela pessoa jurídica no país de origem.

67

Esta conclusão está fundamentada na análise complementar apresentada por esta Relatora ao redigir o voto condutor do já citado Acórdão n.º 1101-00.365:

*Relevante, ainda, verificar se a sistemática adotada pelos Estados Contratantes para neutralizar os efeitos da dupla tributação gera repercussões na presente exigência.*

*Para maior clareza, os dispositivos aplicáveis são novamente reproduzidos:*

[...]

*Nestes termos, a regra fixada entre os Estados Contratantes é a tributação dos dividendos no Estado onde se situa o beneficiário destes rendimentos. Contudo, com determinados limites, admite-se também a tributação no Estado de que é residente a sociedade que paga os dividendos. Para evitar a dupla tributação, adota-se a técnica do crédito indireto, ou seja, a dedução do imposto exigível pelo outro Estado Contratante.*

*Ou seja, apurado o tributo devido sobre os dividendos disponibilizados à empresa brasileira, deve-se deduzir uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado, até o limite da fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução.*

*Todavia, como expresso no item 5 do Artigo 10º da Convenção, ao Estado português foi vedado tributar, como dividendos pagos, os lucros não distribuídos. Assim, na medida em que a presente exigência se deu por ficção de disponibilização, em 2002, de lucros apurados pela controlada de 2000 a 2002, não há porque se cogitar de imposto que, exigível ou pago em Portugal, fosse passível de dedução dos tributos aqui lançados.*

[...]

*Tal contexto, em verdade, revela uma lacuna no acordo estabelecido entre os Estados brasileiro e português: ao vedar a tributação de lucros não distribuídos apenas no Estado no qual eles são apurados, não se cogitou da incidência tributária no Estado no qual se situam os sócios – até porque esta ficção só foi trazida posteriormente, pela Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 –, e assim não foi prevista uma técnica para neutralizar os efeitos de uma posterior exigência tributária por parte do Estado português, quando da efetiva distribuição dos lucros. O crédito indireto somente foi estabelecido para as hipóteses nas quais a incidência tributária, por parte do Estado português, antecederse a incidência tributária no Estado brasileiro, ou com ela fosse concomitante.*

*Em conseqüência, se em momento futuro, verificar-se a efetiva disponibilização dos dividendos, e confirmar-se a exigibilidade de tributo pelo Estado português em face da controladora, será preciso definir quais as repercussões do tributo antecipadamente exigido pelo Estado brasileiro.*

[...]

*Contudo, importa ainda determinar se está correta a interpretação de que os lucros fictamente disponibilizados equivalem àqueles apurados pela controlada antes da incidência de tributos no país de sua sede. Recorde-se que a dedução destes impostos constituiu infração específica imputada à fiscalizada no ano-calendário 2002, consoante descrito no Termo de Verificação Fiscal à fl. 380:*

[...]

*Como se vê, para fundamentar a incidência sobre o valor dos lucros antes de descontado o tributo pago no país de origem, a autoridade lançadora vale-se de dispositivo inserido no art. 1º, §7º da Instrução Normativa SRF n.º 213/2002, que*



*trata de incidência distinta daquela versada nestes autos, objeto do art. 2º do referido ato normativo:*

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

[...]

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

[...]

**Art. 2º** Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º No caso de encerramento de atividades da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliadas no exterior, os lucros auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou na data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 3º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliadas no exterior, cujo patrimônio for absorvido por pessoa jurídica sediada no Brasil, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 4º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 5º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data do evento, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do respectivo evento.

§ 6º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser considerados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da alienante no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorrer a alienação.

§ 7º Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se

ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização prevista nesta Instrução Normativa.

*Somente se poderia cogitar da tributação integral do lucro apurado pela controlada se a incidência se verificasse sobre o próprio lucro. Contudo, por tudo até aqui exposto, o IRPJ e a CSLL incidem sobre os lucros fictamente disponibilizados, ficção esta que opera quanto ao momento da disponibilização, e não surte efeitos sobre a materialidade do fato gerador, a qual permanece limitada ao montante passível de distribuição, ou seja, ao valor líquido após dedução dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem.*

*Possivelmente quando o ato normativo tratou do cômputo de lucros, rendimentos e ganhos de capital pelo valor antes de descontado o tributo pago no país de origem, cogitava-se da incidência de tributo sobre o próprio rendimento a ser oferecido à tributação no Brasil, cuja compensação, inclusive, foi expressamente trazida no art. 14 da mesma Instrução Normativa. Certamente os tributos incidentes sobre os lucros da controlada não estão contemplados nesta previsão de dedução, e assim também não integram o montante a ser oferecido à tributação na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.*

[...]

Transportando estas conclusões para o caso concreto aqui sob apreciação, tem-se que, mesmo tomando-se sem ressalvas a base de cálculo apurada pela Fiscalização nos montantes de R\$ 12.928.849,10 (2004), R\$ 10.979.678,83 (2005) e R\$ 8.303.690,70 (2006), ao apurar o lucro passível de disponibilização, mediante dedução do imposto pago em Cuba nos valores de R\$ 4.080.641,16 (2004), R\$ 3.256.247,52 (2005) e R\$ 2.484.682,22 (2006), o resultado em cada período fiscalizado mostra-se inferior às parcelas reconhecidas pela contribuinte nos períodos subseqüentes (R\$ 10.947.808,71 em 2005, R\$ 9.742.863,47 em 2006, e R\$ 6.678.997,86 em 2007), a evidenciar que qualquer parcela eventualmente exigível da contribuinte somente subsistiria se a autoridade lançadora lhe tivesse imputado os efeitos da postergação.

Portanto, embora discordando das premissas adotadas pela autoridade julgadora de 1ª instância, no que tange à natureza dos valores tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a apreciação, sob outros parâmetros, da exigência decorrente da participação da autuada em Brascuba Cigarrillos, também evidencia a sua improcedência, de modo que, nesta parte, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Finalizando, a recorrente ainda questiona a legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, preliminarmente defendendo a possibilidade de discutir esta matéria apenas em recurso de ofício, na medida em que ela somente veio a lume com a notificação do julgamento de 1ª instância.

Inicialmente observe-se que, como os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício não integram o lançamento, e são motivados por evento posterior, sequer deveria ser apreciada esta matéria no contencioso administrativo fiscal.

Contudo, admite-se aqui o entendimento dos colegiados desta casa, no sentido de que deve ser apreciada esta matéria no julgamento administrativo dos autos de infração, para, no mérito, adotar as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:



*Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.*

*Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.*

*Contudo, uma noíma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*

*No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."*

*Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).*

*Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:*

*"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 tributário dela decorrente.*

*A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.*

*A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).*

*Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.*

*A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.*

*Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.*

*A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.*

*Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.*

*Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.*

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

*A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.*

*No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:*

**JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL —** A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário

corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

*Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."*

*Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.*

*Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.*

*A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:*

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

*No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:*

**Súmula CARFnº 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.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de SOBRESTAR o julgamento dos recursos de ofício e voluntário aqui presentes, em razão do art. 62-A do Anexo II do RICARF, e, na análise de seu mérito:

- relativamente aos lucros auferidos por intermédio de Yolanda Netherlands, DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter integralmente valores exigidos, inclusive com aplicação de multa de ofício, por não

restar comprovada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no início no procedimento fiscal;

- relativamente aos lucros auferidos por intermédio de Brascuba Cigarrillos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, para manter a exoneração do crédito tributário correspondente; e
- relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

  
EDELÍ PEREIRA BESSA – Relatora

## Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

O art. 62-A, § 1º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF (Portaria MF nº 256/2009), estabelece o seguinte:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

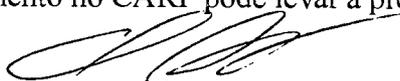
§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (nossos grifos)

*§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Conforme o texto do RICARF, para que o julgamento de recurso fique sobrestado no CARF, é preciso que o STF tenha sobrestado o julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria. Portanto, não basta que a matéria tenha sido reconhecida como de repercussão geral (sistemática do artigo 543-B do CPC). Isso sobresta o julgamento nas cortes inferiores, mas não no STF. É preciso ato específico do STF sobrestando o julgamento da matéria no próprio STF, para que seja possível o sobrestamento do julgamento no CARF.

Além disso, o processo administrativo é pautado pelo princípio da celeridade processual, previsto no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição. Deste modo, o sobrestamento do julgamento no CARF só é possível nos exatos termos estabelecidos no RICARF, não havendo espaço para interpretação que desborde da letra do dispositivo.

Ademais, diversos processos em julgamento no CARF estão vinculados a representações fiscais para fins penais, que só serão encaminhadas para o Ministério Público Federal após a decisão definitiva da administração que mantenha a exigência. Portanto, o sobrestamento de processos em julgamento no CARF pode levar à prescrição da ação penal.



Dessarte, a interpretação proposta pela Relatora ultrapassa e letra do regimento interno e pode levar a um prejuízo do interesse público referente à celeridade processual e à punição penal.

Por tais razões, voto por não sobrestar o julgamento do presente processo, eis que não estão presentes as circunstâncias exigidas no art. 62-A do RICARF.

Sessão, 4 de dezembro de 2012.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - REDATOR

## Declaração de Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

- **PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Cabe levantar uma questão preliminar ao mérito.

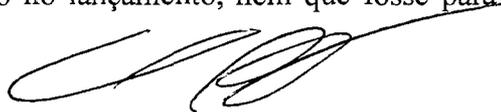
Conforme se percebe nos autos, existe uma longa distância entre os fundamentos apontados pela fiscalização, para a adição do lucro da Yolanda Netherlands, e os argumentos pelo quais a PGFN entende que esta parte do lançamento deve ser mantida.

Como visto, o fiscal aplicou o art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001, por entender que o mandado de segurança impetrado pelo contribuinte não o protegia da incidência do dispositivo nos anos de 2004 a 2006. A fiscalização não fez qualquer menção aos tratados, e muito menos apresentou alguma razão pela qual o tratado Brasil-Holanda não devesse ser considerado ou pela qual a convenção admitisse a incidência do art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001. Já a defesa do contribuinte trouxe a baila a existência do tratado e a sua prevalência sobre a legislação interna, para alegar que o art. 7º da convenção impede o lançamento. De outra banda, a PGFN busca refutar os argumentos do contribuinte analisando aspectos jurídicos do tratado, para sustentar interpretações sobre a integração do tratado com o art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001, e concluir que o tratado não impede o lançamento.

Assim, se percebe que a fiscalização entendeu aplicável apenas a legislação interna enquanto o contribuinte, a turma julgadora da DRJ, e a PGFN, embora com conclusões opostas, entenderam que era aplicável também o tratado. Mas, não seria razoável manter um lançamento, com base em fundamento surgido após o julgamento de primeira instância. Do mesmo modo, não seria razoável em fase de julgamento se discutir um direito que não foi aplicado no lançamento e, pior, que sequer foi considerado. Haveria flagrante cerceamento de defesa em tal método, com a consequente nulidade da decisão.

Pode-se comparar o presente caso com um lançamento efetuado em empresa isenta, sem a fiscalização informar o porque desconsidera a isenção. Se o contribuinte impugnasse tal lançamento alegando a isenção, não seria admissível que argumentos trazidos pela PGFN, em grau de recurso para a segunda instância de julgamento administrativo, pudessem suprimir a falta de explicação, no lançamento, sobre a desconsideração da isenção.

Não é plausível que a fiscalização desconhecesse que Yolanda Netherlands está localizada em país com o qual o Brasil tem tratado para evitar a dupla tributação. Por isso não é escusável um eventual esquecimento das regras postas pelo tratado. Dessarte, se as regras do tratado são fundamentais para o lançamento ser procedente, como alega a PGFN, elas não poderiam ter sido deixadas de lado no lançamento, nem que fosse para explicar o porque o tratado não se aplica ao caso.



Portanto, existe uma questão prévia à análise do mérito que consiste em decidir se há ou não a prevalência do tratado sobre a legislação posterior, pois isso define o direito aplicável e indica se o lançamento é nulo ou não.

Caso se entenda que não existe a prevalência dos tratados sobre a legislação interna posterior, a matéria fática estará totalmente regida por apenas o art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001, e a discussão sobre o lançamento referente ao lucro da Yolanda Netherlands se limitará à adequação do direito aplicado pelo Fisco. Por outro lado, caso se entenda que o tratado prevalece sobre a legislação posterior, o direito que toca a questão envolverá as normas postas pelo tratado e o lançamento deve ser considerado nulo, como determina o art. 53 da Lei nº 9.784, de 1996, por não ter aplicado a integralidade do direito que incide na matéria, já que não fez qualquer menção ao modo como o tratado incide na questão.

Quanto a esta matéria (prevalência ou não dos tratados), é necessário admitir que o tratado Brasil-Holanda prepondera sobre a legislação interna, mesmo aquela que lhe seja posterior. Isso, não por causa do art. 98 do CTN, que só produziria tal efeito se tivesse morada na Constituição, mas porque os tratados veiculam normas específicas (que se aplicam apenas aos signatários do tratados) frente às normas genéricas de tributação.

Assim, é preciso admitir que as normas do tratado incidem sobre a matéria fática objeto do lançamento fiscal e que a fiscalização se abstraiu completamente das regras postas pela convenção. Nesse caso, é necessário considerar nula esta parte da autuação, por insuficiência na indicação do direito aplicado. Não se trata de simples falha de menção a dispositivo legal, superável com a demonstração de que o contribuinte compreendeu o lançamento. Como se percebe pela própria argumentação da PGFN, as questões jurídicas envolvendo o tratado são complexas e fundamentais para o deslinde da questão, de sorte que o fato de não terem sido mencionadas no lançamento implica em cerceamento de defesa, com a consequente nulidade do auto de infração.

Portanto, preliminarmente, voto pela nulidade do lançamento de IRPJ, referente à Yolanda Netherlands, por falta de indicação da integração da legislação interna com o tratado, que permitiria efetuar o lançamento.

#### • MÉRITO ADIÇÃO DO LUCRO YOLANDA NETHERLANDS À BASE IRPJ

Quanto ao mérito da adição do lucro da Yolanda Netherlands na base de cálculo do IRPJ, é preciso analisar os argumentos que a PGFN contrapõe aos argumentos da turma julgadora e do contribuinte. Como se viu, a PGFN apresenta três alegações.

A PGFN diz que: 1º) o reconhecimento do lucro da controlada, em razão do método de equivalência patrimonial, realiza a hipótese de incidência prevista no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, combinada com o art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001; 2º) o art. 7º do tratado veda a tributação pelo Brasil da empresa holandesa, mas não a tributação da empresa brasileira em razão do lucro auferido pela empresa holandesa, nos termos do art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001; 3º) o art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001, ao considerar os lucros disponibilizados, na verdade está tributando dividendos e não o lucro, de sorte que incide o art 10 da convenção que permite ao Brasil tributar os dividendos pagos para a controladora, e não o 7º da convenção que proíbe a tributação dos lucros.

Apesar de se tratar de três interpretações alternativas para o mesmo grupo de regras, cabe a análise de cada uma das interpretações alternativas.



No que tange ao primeiro argumento, nem o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, nem o art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001, fazem qualquer menção a contrapartida do ajuste da equivalência patrimonial. Ao contrário, os dispositivos focam diretamente o lucro auferido no exterior. Portanto, a aplicação do MEP à empresa nacional é irrelevante na questão da tributação dos lucros da empresa estrangeira. O próprio § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, determina que o resultado do MEP deve ser tratado como previsto na legislação vigente, e esta determina a exclusão da contrapartida da base tributável.

No que tange ao segundo argumento, se percebe que se trata de uma afirmação sobre o art. 7º da convenção, sem fundamentação e que não explica o dispositivo. A falta de explicação sobre o art. 7º não possibilita saber o que ele veda e o que ele permite. Por outro lado, a afirmação em si, pode ser questionada, pois não faria sentido supor que o art 7º do tratado pretendesse proibir que o Brasil tributasse a empresa holandesa, já que a proibição existe em razão da soberania dos países. Deste modo, apenas esta afirmação (sem qualquer fundamentação) não é o suficiente para sustentar que o art 7º do tratado permitiria a tributação na controladora brasileira, do lucro auferido pela empresa holandesa, na Holanda.

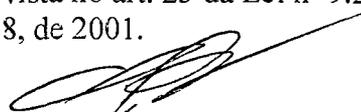
No que tange ao terceiro argumento, sob o pretexto de qualificar o art. 74 da Medida-Provisória nº 2.158, de 2001, a PGFN pretende estabelecer um sentido para o texto legal, visando integrá-lo, não com o art. 7º da convenção (que impede a tributação de lucros auferidos por empresa espanhola), mas com o art. 10 (que permite a tributação dos dividendos pagos pela empresa espanhola). No entanto, isso não é razoável porque lucros e dividendos são fatos tributáveis distintos. Lucro é lucro. Dividendo é uma parcela do lucro, distribuída aos acionistas por decisão de assembléia.

De outra banda, toda a legislação nacional fala em tributação dos lucros auferidos no exterior e não na tributação de dividendos recebidos do exterior. Por exemplo: o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece a tributação de lucros auferidos no exterior; o art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996, refere-se aos lucros auferidos no exterior; o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, falava na tributação de lucros auferidos no exterior; o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, também fala nos lucros auferidos no exterior e apenas diz que os lucros serão considerados disponibilizados para tentar atender ao exigido no art. 43 do CTN, que prevê a tributação sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica (de renda ou proventos de qualquer natureza).

Como se vê, a legislação brasileira optou pela tributação do lucro, por meio da ficção de sua disponibilidade, e não pela tributação de dividendo. Seria até possível que a legislação tributasse o recebimento de dividendo, mas não é isso que consta da lei e não é razoável que, por uma interpretação que viola conceitos de lucro e dividendo, se pretenda alterar o que está tão claramente posto pela legislação. Assim, não é razoável supor que a medida provisória pretendesse que a fórmula “lucros considerados disponibilizados” significasse “dividendos distribuídos”.

Além do mais, o art. 10 da convenção só admite a tributação de dividendo pago e não de dividendo fictamente disponibilizado. De modo que, também por esta razão, não é possível a combinação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, com o art. 10 da convenção.

Não obstante a improcedência dos argumentos da PGFN, resta verificar se o tratado de fato impede que a tributação prevista no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, combinado com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.



Para tanto, cabe a transcrição dos seguintes dispositivos do tratado Brasil e Reino dos Países Baixos:

### ARTIGO 3

#### *Definições Gerais*

**1. Para os efeitos desta Convenção, a menos que o seu contexto imponha interpretação diversa:**

...

d) o termo "nacionais" designa:

1. todas as pessoas físicas que possuam a nacionalidade de um Estado Contratante;

2. todas as pessoas jurídicas, sociedades de pessoas e associações constituídas de acordo com as leis em vigor em um Estado Contratante;

e) o termo "pessoa" compreende uma pessoa física, uma sociedade ou qualquer outro grupo de pessoas;

f) o termo "sociedade" designa qualquer pessoa jurídica ou qualquer entidade que, para fins tributários, seja considerada como pessoa jurídica;

g) as expressões "empresa de um Estado Contratante" e "empresa do outro Estado Contratante" designam, respectivamente, uma empresa explorada por residente de um Estado Contratante e uma empresa explorada por um residente do outro Estado Contratante;

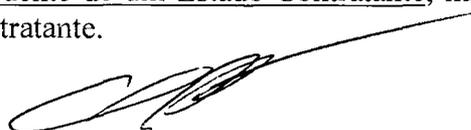
...

### 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.**

Conforme os dispositivos transcritos, a vedação do art. 7º não é feita para nacionais ou pessoa jurídica ou sociedade de um Estado Contratante, mas para empresa de um Estado Contratante. Porém, empresa de um Estado Contratante significa empresa explorada por residente de um Estado Contratante. Assim, a proibição existente no art. 7º é da tributação dos lucros de uma empresa explorada por residente de um Estado Contratante, não dos lucros de uma sociedade nacional de um Estado Contratante.



Dessa forma, a proteção do tratado não atingiria todo o lucro produzido no Estado Contratante pela sociedade (pessoa jurídica) nacional do Estado Contratante, mas apenas a parte do lucro que correspondesse à participação dos residentes naquele Estado Contratante na sociedade. Com esta premissa, se poderia admitir a tributação no Brasil da parcela do lucro da empresa holandesa, produzido na Holanda, atribuível à controladora brasileira. Assim, a parcela do lançamento referente à adição do lucro da Yolanda Netherlands, subsidiária integral da empresa brasileira, ao lucro da Yolanda, seria procedente.

Deste modo, a parcela do lançamento referente à adição do lucro da Yolanda Netherlands, subsidiária integral da empresa brasileira, ao lucro da Yolanda é procedente.

Por estas razões, voto por dar provimento ao recurso de ofício, quanto ao lançamento de IRPJ em razão do lucro da Yolanda Netherlands, acompanhando a relatora pelas conclusões.

- **MÉRITO ADIÇÃO DO LUCRO YOLANDA NETHERLANDS À BASE CSLL**

Quanto ao recurso voluntário, referente ao lançamento da CSLL decorrente da adição do lucro da Yolanda Netherlands, é preciso definir se a CSLL está ou não alcançada pelo tratado. A redação do item 3 do art. 2º do tratado é a seguinte:

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

Cabe notar que de fato a CSLL é um tributo idêntico ao IRPJ, já que o fato tributável, sua base de cálculo e demais características são quase idênticas a do IRPJ. No entanto, foi instituída em 1988 e o tratado foi assinado em 1991.

Portanto, mesmo considerando que só após 1999, com a medida-Provisória nº 1.858-7, foi que a CSLL passou a incidir sobre os lucros no exterior, ela já existia na data da assinatura e poderia ter constado o tratado se assim as partes entendessem.

Por estas razões voto por considerar improcedente o recurso voluntário da parcela do lançamento de CSLL referente à adição do lucro da Yolanda Netherlands.

- **MÉRITO ADIÇÃO DO LUCRO DA BRASCUBA**

Quanto à adição do lucro fiscal da Brascuba, para fins do lançamento do IRPJ e CSLL, vale notar que a legislação menciona o lucro e não a base de cálculo da tributação cubana. Portanto, considerando a planilha feita pela turma julgadora (proc. fl. 791), que demonstra que o contribuinte já havia tributado corretamente todo o lucro tributável, constata-se que o lançamento é improcedente.

Por esta razão voto por negar provimento ao recurso de ofício, acompanhando a relatora pelas conclusões.



- **CONCOMITÂNCIA DE PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO**

O mandado de segurança nº 2003.51.01.008459-8, se limitar a questionar a legalidade da IN SRF nº 213, de 2002, e por isso não implica em concomitância com a matéria discutida no presente processo.

Já o mandado de segurança nº 2003.51.01.008458-6 questiona francamente o art. 74 da Medida Provisória nº 2158-34, de 2001. Ou seja, o mandado de segurança versa contra a lei em tese e não apenas contra o ato concreto de exigência dos anos de 2001, como sustentou a PGFN e a relatora. Com isso, existe concomitância da discussão judicial com o presente lançamento, quanto ao art. 74 da Medida Provisória nº 2158-34, de 2001, pois esta é a base legal do lançamento.

- **CONCOMITÂNCIA E MULTA DE OFÍCIO.**

Conforme a PGFN, a liminar concedida no mandado de segurança nº 2003.51.01.008458-6 (que questionava francamente o art. 74 da Medida Provisória nº 2158-34, de 2001), foi cassada em 05/05/2009, antes do lançamento (proc. fl. 181). Por isso, a partir da data desta decisão, o lançamento já podia ser feito com a multa de ofício.

Sessão, 5 de dezembro de 2012.

  
CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

## Declaração de Voto

Conselheira Nara Cristina Takeda Taga.

Conforme se depreende do relatório, a autuação se deu frente a não adição dos supostos resultados disponibilizados por controladas da Recorrente no exterior ao seu lucro líquido.

Em acórdão exarado pela DRJ, foram afastadas as exigências de IRPJ e CSLL relativas à controlada “Brascuba” e mantida somente a CSLL no tocante à controlada “Netherlands”, tendo sido cancelado o IRPJ.

Vê-se, desta forma, que a controvérsia cinge-se à tributação ou não de empresas controladas no tocante à CSLL, a par da existência de tratado para evitar a dupla tributação que afasta a incidência do IRPJ, mas é omissa quanto à CSLL.

De acordo com o previsto no art. 98 do CTN “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

Destarte, verificando-se conflito entre a lei interna e o tratado, pelo princípio da especialidade, este excepciona aquele. Neste sentido, segue recente julgado do Superior Tribunal de Justiça, confira-se:

*“7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela **regra da especialidade**, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.*

*8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*

*9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*(REsp nº 1.161.467/RS Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01/06/2012)

O governo brasileiro já firmou diversos tratados e convenções visando evitar a dupla incidência em matéria de IRPJ. No caso em tela, o tratado celebrado entre o Brasil e a Holanda foi promulgado pelo Decreto nº 355/91.

Segundo o artigo 7, do mencionado Decreto, é competente para tributação do lucro o país em que se localiza a empresa, devendo apenas ser tributado no outro país quando do ingresso do resultado na esfera patrimonial deste.

No caso em análise, a empresa Netherlands é tributada na Holanda e apenas se seus resultados ingressarem no Brasil, a Yolanda será contribuinte.

#### 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.*

Desta forma, verifica-se que frente ao acordado entre o Brasil e a Holanda, não se aplica o disposto na Medida Provisória nº 2158-35, mas sim o decreto nº 355/91, motivo pelo qual a DRJ afastou a tributação relativa ao IRPJ.

MP nº 2158-35

*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.*

No entanto, a o órgão julgador *a quo* manteve a exação quanto à CSLL sob o argumento de que o mencionado Tratado não alcançaria tal tributo, visto versar apenas sobre “impostos sobre a renda” e não sobre contribuições. Não entendo desta forma.

A CSLL foi criada com fundamento constitucional no art. 195, I, “a”, sendo destinada ao financiamento da seguridade social. Ocorre que, como é de conhecimento de todos, o IRPJ e a CSLL, a despeito de constituírem-se em espécie tributárias distintas, possuem a mesma natureza jurídica específica. Ambos incidem sobre rendas e proventos de qualquer natureza.

Nas palavras do ilustre jurista Ricardo Mariz de Oliveira, “*a ‘materialidade’ que compõe o núcleo do fato gerador do imposto de renda é a mesma do fato gerador da contribuição social, embora sejam previstos, nas respectivas leis ordinárias, alguns ajustes que se distinguem entre si, pois nem todos os ajustes para o IRPJ são aplicáveis à CSL, como por exemplo, muitas normas de indedutibilidade de custos e despesas, previstas nas leis sobre o IRPJ, não se aplicam à CSL*”. (Fundamentos do Imposto de Renda, p. 975, Editora Quatier Latin, 2008, São Paulo).

Ademais, o próprio ordenamento jurídico determina a aplicação subsidiária da legislação do IRPJ à CSLL como se depreende da leitura do art. 6º da Lei nº 7.689/88 e arts. 28 a 30 da Lei nº 9.430/96, vide:

Lei nº 7.689/88

**Art. 6º** A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Lei nº 9.430/96

Normas Aplicáveis

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

Empresas sem Escrituração Contábil

**Art. 29.** A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I - de que trata o art. 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Pagamento Mensal Estimado

**Art. 30.** A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

Para evitar este tipo de questionamento é que os tratados mais recentes expressamente ressalvam que dentre os impostos visados está compreendida a CSLL, por exemplo, os tratados firmados com Portugal, Paraguai, Bélgica e Trinidad e Tobago.

No caso em tela, além do IRPJ e a CSLL possuírem hipóteses de incidência coincidentes, o que por si só já seria suficiente para que o Tratado Brasil-Holanda alcançasse mencionada contribuição, o Decreto n.º 355/91 foi promulgado 03/12/1991, e somente com a edição da MP n.º 1858-6, de 29/06/1999, os lucros auferidos no exterior passaram a sujeitar-se à incidência da CSLL, o que justifica a não inclusão expressão referente à CSLL.

Ricardo Mariz de Oliveira de forma extremamente didática se manifesta sobre a expressão “impostos substancialmente semelhantes” constante nos tratados para evitar a dupla tributação do IRPJ – art. 2 (3) do Decreto n.º 355/91, e o alcance no que toca à CSLL. Confira-se:

*“Em suma, os termos do referido dispositivo convencional não aludem a uma mesma espécie de tributos segundo classificação internas do direito de cada país, mas sim, a novos tributos substancialmente semelhantes ao imposto de renda, introduzidos posteriormente em adição a este ou em sua substituição.*

*Ora, a CSL indubitavelmente preenche estes três aspectos, pois, quanto ao primeiro, embora pertença a uma espécie tributária própria e distinta da do imposto de renda, é substancialmente semelhante a ele, tendo a mesma natureza jurídica específica dele.*

*Também preenche os outros dois requisitos, pois, por um lado, veio em adição ao imposto de renda, já que o IRPJ continuou a subsistir, mas, por outro lado, também, substituiu o IRPJ em parte, pois houve uma redução na alíquota do IRPJ para justificar a implantação da CSL sem aumento da tributação total da renda das pessoas jurídicas.*

*Além disso, voltado ao aspecto da identidade ou semelhança substancial entre o IRPJ e a CSL, outro dispositivo do CTN é de magna relevância.*

*Trata-se do art. 114, que de certa maneira vem complementar o art. 4º ao dizer que o “fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.*

*Ora, a situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da CSL é haver lucro, ou seja, a mesma situação necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do IRPJ, o que identifica uma mesma natureza jurídica específica para ambas as exações, a despeito de cada uma delas ter um diferente “nomen juris” e uma distinta destinação.*

*É isto, no contexto das convenções, que se deve entender por “impostos substancialmente semelhantes”.*

*(Fundamentos do Imposto de Renda, p. 983 e 984)*

Desta forma, entendo que a exação da CSLL deve ser afastada por tratar-se de tributação reflexa à do IRPJ, como já incontáveis vezes já foi decidido neste Conselho.

  
Nara Cristina Takeda Taga