



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.720623/2016-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-004.329 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** BANCO BRADESCO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR EMPRESA CONTROLADA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. PREVALÊNCIA SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA.

Não se confundem as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Não se trata de esvaziar o conteúdo do artigo 7º da convenção, mas sim de compatibilizá-lo com a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior que se insere na categoria de norma CFC, plenamente admitido pelo direito internacional. O que se tributa no Brasil os lucros auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, o que não é o mesmo que alcançar os lucros totais auferidos pela empresa situada em Luxemburgo, sujeita às regras de tributação daquele Grão-Ducado. A bitributação, no caso, é evitada pela norma brasileira que assegura a compensação integral do imposto pago no exterior, até o limite do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ RECONHECIDO E AINDA NÃO RESTITUÍDO. EXIGÊNCIA DE IRPJ NO MESMO ANO-CALENDÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA EQUIDADE. DESCABIMENTO.

Ante a existência de saldo negativo de IRPJ formado no ano-calendário, objeto de pedido de restituição devidamente reconhecido em outro processo administrativo, mas pendente de pagamento, por uma questão de equidade descabe a aplicação de multa de ofício sobre os valores de IRPJ exigidos relativos ao mesmo período de apuração.

SALDO NEGATIVO. PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

O saldo negativo de um período não inclui os créditos de mesma natureza dos períodos anteriores, uma vez que os fatos geradores e apuração são distintos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

JUROS SOBRE MULTA.

Nos termos da súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário com relação à aplicação do tratado Brasil-Luxemburgo, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca e Breno do Carmo Moreira Vieira e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa de ofício aplicada sobre a exigência de IRPJ do ano 2011, vencidos o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo que negava provimento nesta parte e o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias que dava provimento para aproveitamento de saldo negativo para cancelar o imposto, juros e multa lançados e, por unanimidade de votos em negar provimento ao recurso quanto ao aproveitamento de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2012 à compensação de prejuízos fiscais e à incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado com relação à aplicação do tratado Brasil-Luxemburgo e ao cancelamento da multa de ofício sobre o IRPJ de 2011.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

## Relatório

Por economia processual, uma vez que o presente processo já foi relatado, quando do julgamento realizado por este colegiado, que acabou sendo convertido em diligência, transcreve-se o relatório constante na Resolução de n.º 1302-000.649, cujo julgamento se deu no dia 16 de outubro de 2018:

“Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do ora Recorrente, Banco Bradesco S/A, no qual a fiscalização alega que, nos anos calendários de 2011, 2012 e 2013, o contribuinte, ao apurar o lucro real, deixou de adicionar na apuração do lucro tributável os valores dos lucros auferidos por sua controlada - Banco Bradesco Europa, com domicílio no Grão-Ducado de Luxemburgo.

No Termo de Verificação Fiscal (fl. 1483 a 1513), a fiscalização afirma que, nas respostas aos termos de intimação emitidos, "o Banco Bradesco deixa claro que não adicionou os lucros disponibilizados no exterior relativos ao Banco Bradesco Europa em função do artigo 7º da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital". Assim, após contextualizar o histórico legislativo brasileiro da tributação de controladas e coligadas no exterior, citar os dispositivos do Tratado firmado entre Brasil e Luxemburgo para evitar a dupla tributação (Decreto n.º 85.051/1980) e discorrer sobre o MEP e as disposições legais de tributação da renda no direito brasileiro, o agente fiscal conclui:

No entanto, o § 6º do art. 25 da Lei n.º 9.249/1995, ao dispor que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter tratamento previsto na legislação vigente, ressaltou que isto seria sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo artigo.

É cediço que a sistemática prevista na legislação vigente (DL 1.598/77) é a exclusão do resultado positivo da equivalência patrimonial quando da apuração do lucro real. Dessa forma, se a investida é empresa domiciliada no Brasil, os lucros não são tributados na investidora por ocasião de sua distribuição porque já foram na empresa investida.

Entretanto, se a investida não é empresa domiciliada no Brasil, essa tributação deverá se dar por ocasião da disponibilização dos lucros.

Portanto, o que o § 6º explicitou foi que, quando decorrentes de investimentos 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 no §§ 1º, 2º e 3º, isto é, sem prejuízo da tributação quando da disponibilização.

E, como vimos, o artigo 74 estabeleceu, por presunção (ou ficção), uma identidade temporal a apuração (data do balanço) e a disponibilização dos lucros auferidos por empresa investida domiciliada no exterior.

Em Impugnação apresentada, o Recorrente rebateu os termos da autuação com os argumentos que foram assim sintetizados pelo acórdão recorrido:

- QUE o lançamento não observou as disposições do tratado celebrado entre o Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para prevenir a dupla tributação em matéria de imposto de renda; QUE o art. 7º do tratado em questão determina que os lucros de uma empresa domiciliada em um dos países contratantes só pode ser tributado nesse país, ficando excluída, conseqüentemente, a competência do outro país para tributar os mesmos lucros; QUE a interpretação proposta pela autoridade fazendária contraria a razão histórica e a própria finalidade do art. 7º do tratado (combate à tributação automática de controladas), esvaziando o seu conteúdo; QUE, em se tratando da tributação dos lucros

de controladas domiciliadas em Luxemburgo, a regra do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, é afastada pelo art. 7.º do tratado;

- QUE, mesmo que se pudesse admitir a tributação sobre os lucros da controlada estrangeira, ainda assim não haveria nenhum valor exigível a título de imposto de renda da pessoa jurídica;

- QUE no ano-calendário de 2011, a Impugnante apurou um Saldo Negativo de IRPJ no valor de R\$ 1.632.862.454,65, saldo este que não foi totalmente compensado nem restituído, restando ainda um crédito de R\$ 277.618.210,87, suficiente para absorver o imposto lançado de ofício naquele período (docs. fls. 1667/1980);

- QUE no ano-calendário de 2012, a Impugnante apurou um Saldo Negativo de IRPJ no valor de R\$ 528.133.449,88, saldo este que também não foi totalmente compensado nem restituído, restando ainda um crédito de R\$ 199.430.749,88, suficiente para absorver o imposto lançado de ofício naquele período (docs. fls. 1981/2120);

- QUE no ano-calendário de 2013, a Impugnante apurou um prejuízo fiscal de R\$ 6.302.564.512,45, que foi parcialmente utilizado no REFIS, restando ainda um saldo disponível de R\$ 89.564.794,95 (docs. fls. 2121/2128); QUE a adição dos lucros da controlada estrangeira, no valor de R\$ 53.910.879,61, teria meramente o condão de reduzir o prejuízo fiscal do período, não podendo resultar daí nenhuma exigência de imposto;

- QUE, na hipótese de ser mantido o lançamento do IRPJ, no todo ou em parte, descabida será a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício, na medida em que tal incidência não encontra previsão no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996.

A douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), ao analisar os argumentos lançados na Impugnação e os documentos acostados aos autos, entendeu por bem julgar parcialmente procedente o apelo do contribuinte, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.**

A aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, no sentido de fazer tributar, no País, os lucros auferidos por meio de controladas no exterior, não viola os tratados internacionais celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE, destinados a evitar dupla tributação em matéria de imposto de renda.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APROVEITAMENTO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ.**

O Saldo Negativo do IRPJ que não houver sido objeto de Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação poderá ser deduzido do imposto de renda devido, em eventual lançamento de ofício.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. DECORRÊNCIA.**

As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Os débitos relativos às multas de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.

**Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte**

Intimado do acórdão, o Recorrente apresentou recurso voluntário, no qual, no mérito, em síntese, repisa os argumentos apresentados na Impugnação, insistindo, ainda, em

argumento subsidiário, na necessidade de consideração (compensação) dos prejuízos fiscais apurados nos anos-calendário autuados, bem como na impossibilidade de incidência de juros sobre as penalidades aplicadas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em petição acostadas aos autos (2.438 e 2.485) e após ser intimada do teor do Recurso Voluntário, apresentou contrarrazões, rebatendo, na totalidade, as teses de defesa apresentadas pelo Recorrente. Desta feita, ao final, requer a total improcedência do Recurso Voluntário.”

Com o julgamento realizado, quanto ao mérito, o entendimento que prevaleceu por maioria no colegiado, contrário, ressalte-se, ao que defendeu este relator no voto constante naquela Resolução, foi de que, em síntese, o tratado firmado entre o Brasil e Luxemburgo não teria prevalência sobre o que dispõe o artigo 74 da MP 2.15835/2001.

Contudo, entendeu-se que o julgamento deveria ser convertido em diligência, para que, basicamente, a Unidade de Origem se manifestasse acerca da *“existência ou não de prejuízo fiscal, bem como de saldo negativo de IRPJ e CSSL, todos relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012, não utilizados ou restituídos pelo Recorrente”*.

Assim, nos termos da informação fiscal de fls. 2525, a diligência foi devidamente realizada, tendo a douda fiscalização concluído que:

- quanto aos valores dos prejuízos fiscais, estes foram devidamente compensados, dentro do limite dos 30%, pelo agente autuante. A fiscalização afirmou também que: *“ainda que tenha restado saldo de prejuízo fiscal após a referida compensação, a utilização deste saldo é legalmente vetada”*.

- quanto ao saldo negativo de IRPJ, a autoridade fiscal demonstrou que esse existia apenas com relação ao ano de 2011, no valor de R\$ 273.216.294,67.

- quanto à CSSL, não se identificou saldo negativo disponível para nenhum dos anos calendários.

Em manifestação de fls. 2539, a Recorrente deixou claro que, quanto aos prejuízos fiscais, não possui *“saldo a ser compensado, pois a fiscalização já utilizou o limite do saldo permitido para tanto”*.

Contudo, com relação aos saldos negativos de IRPJ, a Recorrente contestou os valores apresentados pela fiscalização. No que se refere ao ano de 2011, o contribuinte afirmou que o valor atualizado em junho de 2019 do saldo negativo seria de R\$476.281.802,60.

Já no que se refere ao saldo negativo relativo ao ano-calendário de 2012, o Recorrente afirmou que teria um saldo remanescente no valor de R\$325.849.902,23, também atualizado em junho de 2019.

Para comprovar suas alegações, o Recorrente apresentou, tão somente, planilhas por ele elaboradas, em que consta a observação de que os *“Saldos Negativos de IRPJ apurados nos anos-calendários de 2011 e 2012 foram parcialmente compensados, restando saldos (atualizados para Junho/2019) de: • 2011: R\$ 476.281.802,60 e • 2012: R\$ 325.849.902,23”*.

Após a manifestação do contribuinte, os autos retornaram ao CARF para julgamento.

Este é o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 1302-004.329 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.720623/2016-25

## Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

### DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o Recorrente, Banco Bradesco S/A, teve acesso ao acórdão recorrido, via intimação eletrônica, no dia 12/06/2017 (fl. 2243), apresentando o Recurso Voluntário em 12/07/2017 (comprovante fl. 2246). Ou seja, o Recurso foi apresentado dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário e, por cumprir os pressupostos para o manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Como relatado acima, a discussão de mérito travada nos autos do presente processo, que se refere à aplicação ou não dos tratados para evitar dupla tributação, no caso dos lucros auferidos por empresas controladas com domicílio no exterior, já foi decidida, sendo que o voto deste relator restou vencido pela maioria dos membros do colegiado. Naquela oportunidade, este relator proferiu a sua decisão no seguinte sentido:

### DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E DAS PREMISSAS PARA ANÁLISE DA DEMANDA.

Primeiramente, antes de se analisar os argumentos do Recorrente, para se verificar se há ou não razão no lançamento combatido, cumpre verificar os pressupostos da legislação e fixar algumas premissas.

Neste ponto, inclusive, de partida, são de grande valia as colocações do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Napoleão Nunes Maia Filho, no voto proferido nos autos do Resp n.º 1.325.709/RJ, que assim argumenta:

Em síntese, o que é possível concluir é que o propósito de evitar evasão fiscal não legitima a infração aos ditames das garantias subjetivas do contribuinte, bem como aos conceitos básicos do sistema tributário, inclusive a preservação dos Tratados Internacionais, que trazem, como se sabe, as normas que devem reger a sua própria interpretação; assim, certos conceitos, essenciais à compreensão de sua inteireza positiva (essa expressão é do Professor PINTO FERREIRA) são ministrados no seu próprio texto, neste caso, o conceito de renda tributável.

Pois bem. Com base neste entendimento, é que se analisará os pressupostos do ordenamento jurídico, em especial da legislação nacional e dos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, que dispõem sobre a possibilidade (ou impossibilidade) de tributação dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras que são domiciliadas no exterior, bem como o entendimento dos Tribunais.

Historicamente, o Estado brasileiro, desde o início da cobrança do Imposto sobre a renda, que se deu em 1924, através do Decreto n.º 16.581/24, sempre tributou a renda auferida no território nacional (critério da territorialidade), ou seja, o Imposto sobre a renda não alcançava os rendimento e ganhos obtidos no exterior, independente do grau de vínculo (sucursal, filial, empresas coligas ou controladas) da entidade localizada em outro país com a entidade brasileira.

Após algumas tentativas de se alterar a forma de tributação, em especial pelas modificações legislativas ocorridas nos anos de 1987 e 1988 (vide decretos 2.397/87, 2.413/88, 2.413/88 e 2.429/88), só com a redação dada ao artigo 25, da Lei 9.259/95, é que o sistema

tributário brasileiro abandona de vez o critério da territorialidade, adotando o princípio da "renda mundial" ou da "tributação em bases universais". Neste sentido, como ensina Marciano Seabra de Godoi,

"pelo critério da renda mundial, os Estados soberanos tributam tanto as rendas produzidas por seus residentes nos limites de seu território, quanto a renda produzida por seus residentes fora dos limites do seu território" (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 278.)

A mudança na forma de tributação e o alcance que a norma pretendia dar foram motivos de críticas de grande parte da doutrina, o que forçou, s.m.j, o ente competente para instituir e cobrar o Imposto sobre a renda - União Federal - a alterar a legislação anteriormente posta, dispondo, a Lei nº 9.532/97, que o imposto só teria incidência, em síntese, quando da disponibilização às sociedades residentes no Brasil dos lucros auferidos.

Entretanto, sobreveio, em 2001, a edição da Lei Complementar 104, acrescentando dois parágrafos no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte redação:

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.**

**§ 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.** (destacou-se)

Com essa modificação legislativa, em especial com a redação dada ao parágrafo 2º transcrito acima, houve o entendimento, por parte da União Federal, de que a adoção do critério da universalidade da renda, para fins de incidência do IR, estaria definitivamente autorizada pelo ordenamento jurídico pátrio, podendo, de fato, o legislador ordinário trazer as hipóteses em que se dariam a tributação das empresas localizadas no exterior, em especial, as controladas e coligadas.

Assim, foi editada a MP 2.158/2001, que em seu artigo 74 determinava que "*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 de regulamento*".

Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi, que, após discorrer sobre a edição daquela MP, assim se posiciona sobre a mudança legislativa então ocorrida:

"Portanto, a primeira data-base definida para a imputação dos lucros foi 31 de dezembro de 2002. Menos de três meses antes dessa data, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 213. No art. 7º dessa Instrução Normativa, determinou-se que a tributação dos lucros auferidos no exterior se realizasse por intermédio dos ajustes dos

valores dos investimentos conforme o método da equivalência patrimonial. Nos termos do parágrafo 1º do art. 7º, 'os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL'. Segundo o art. 8º da mesma Instrução Normativa, os lucros decorrentes dos investimentos que a legislação comercial (lei das Sociedades por ações) não mandar avaliar pelo método de equivalência patrimonial continuariam a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na proporção em que ocorresse sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a empresa investidora". (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 282 e 283).

Feita essa breve contextualização histórica quanto à tributação com bases universais pela sistema tributário brasileiro, sem, contudo, ter a pretensão de se esgotar o tema, em especial, acerca das mudanças imposta pela Lei 12.973/2014 no ordenamento jurídico pátrio, cumpre registrar que a redação do artigo 74 da MP 2.158/2001 foi objeto de diversas críticas da doutrina e de questionamentos dos contribuinte junto ao Poder Judiciário.

A discussão judicial desaguou, como não poderia deixar de ser, no Supremo Tribunal Federal, que, através da ADIN 2.588, julgou a (in)constitucionalidade do malfadado artigo 74. No julgamento, que durou mais de 10 anos, com intenso debate entre os Ministros e a confecção de longos acórdãos, não se chegou a uma maioria de votos em diversos pontos da discussão. A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às

empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

Pelo o que se observa da ementa e, em especial, dos votos proferidos pelos Ministros, pode-se sintetizar as conclusões a que chegou o Supremo Tribunal Federal da seguinte forma:

<b>Investida</b>	<b>Localização</b>	<b>Validade do artigo 74 da MP 2.158/01</b>	<b>Eficácia "erga omnes" e efeito vinculante</b>
<b>Coligadas</b>	Jurisdição normal	Inconstitucional	Sim
	Paraíso Fiscal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
<b>Controladas</b>	Jurisdição normal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
	Paraíso Fiscal	Constitucional	Sim

Ainda, da análise das decisões e do quadro acima, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal chegou a três importantes conclusões no julgamento da ADIN 2.588, quais sejam:

- 1) Há que se diferenciar a tributação das investidoras com investidas com sede em paraísos fiscais, daquelas com sede em países com tributação normal.
- 2) Controladas e coligadas devem ter tratamento distinto; e
- 3) O princípio da irretroatividade, no caso da renda obtida no exterior, deve ser respeitado.

No que importa para o caso em análise, como se verifica do quadro acima, o Supremo Tribunal Federal não chegou a uma maioria vinculativa no que tange aos lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”, nem para com lucros de coligadas domiciliadas em “paraíso fiscal”. Está-se diante de lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”. Como se sabe, contudo, mesmo não havendo um efeito vinculante, neste ponto, na decisão do STF, a este órgão é defeso se manifestar sobre constitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2.

Assim, a princípio, estava vigente e válido, à época dos fatos impositivos, o disposto no artigo 74, da MP 2.158/01, que diz que o momento da tributação das controladas domiciliadas em países sem tributação favorecida seria aquele em que os lucros fossem disponibilizados nos balanços das entidades.

Contudo, não foi objeto de análise, por parte daquela Corte, a implicação ou aplicação do disposto na MP no caso de a entidade controlada ser domiciliada em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação da renda com a República Federativa do Brasil. Esta ausência de análise por parte do STF é clara quando se verifica o excerto da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 541.090, em que também se discutia a (in)constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158/01. Veja-se:

Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. **Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais**, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013. (destacou-se)

No que se refere aos tratados, as suas implicações e a sua hierarquia dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros julgados que exploram o tema, como também Supremo Tribunal Federal.

Não se entrará aqui, até mesmo para não se perder o foco da autuação, na discussão que se dá entre os aderentes do sistema monistas ou dualistas dos ordenamentos jurídicos e, principalmente, na discussão doutrinária acerca do status dos Tratados firmados pelo Brasil, ou seja, se os Tratados se equiparariam às leis ordinárias ou às leis complementares.

No presente voto, aceita-se como premissa que os tratados integram a ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios cronológicos e da especialidade, como se observa do julgado abaixo proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO -

(...)

A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, **mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade.** Precedentes.

(...)

(Ext 662, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/1996, DJ 30-05-1997 PP-23176 EMENT VOL-01871-01 PP-00015)

E o Superior Tribunal de Justiça, mesmo que partindo de outra premissa da que partiu o julgado acima (uma vez que coloca os Tratados no mesmo patamar das Leis Complementares), no julgado consubstanciado no REsp nº 1.161.467, coloca uma pá de cal sobre a discussão, quando afirma que os Tratados que tem como matéria de regulação a bi-tributação da renda terão prevalência sobre o direito brasileiro, quando nitidamente se confrontarem (antinomia) com leis internas. O critério da especialidade é invocado pelo STJ. Confira-se trecho da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...)

**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.

(...) 11. Recurso especial não provido. (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012) (destacou-se)

Ao comentarem o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que entende o critério da especialidade como uma das formas de se solucionar o conflito entre os Tratados e eventual norma de direito interno, Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro assim se posicionam:

"O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento acerca desse ponto no sentido de que o disposto no art. 98 do CTN confere aos tratados caráter especial em face da legislação interna e, em razão dessa especialidade, afasta a incidência da norma nas situações sobre as quais se refira. Ressaltou a Corte que 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. Assentou que o art. 98 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. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 101 e 102).

Não se pode olvidar, neste ponto, como mencionado na ementa do julgado do STJ acima transcrita, que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 98, preceitua que os "*tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*". Exatamente por isso deve-se aplicar o critério da especialidade para a solução de eventual conflito entre normas de direito interno e os Tratados Internacionais.

No que se refere ao critério da especialidade, o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico "*Teoria do Ordenamento Jurídico*", que esse critério deve ser utilizado para solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico. Em suas palavras:

O terceiro critério, dito justamente da *lex specialis*, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) **Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significa paralisar esse desenvolvimento.** (BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)

Por fim, no que tange aos tratados e a necessidade de sua aplicação pelos Estados contratantes, imperioso transcrever passagem de trabalho de autoria de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, no qual, de forma cirúrgica, apontam a importância e a motivação dos Tratados para evitar a dupla tributação, em especial aqueles que seguem o modelo da OCDE, como no caso do Tratado Brasil/Luxemburgo:

(...) Nesse cenário, os tratados em matéria tributária são meios pelos quais Estados soberanos se esforçam, usualmente em bases bilaterais, para harmonizar as regras de suas leis tributárias internas, estabelecendo limites a partir dos quais leis nacionais não se aplicam.

Por meio dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação da renda, o Brasil obrigou-se espontaneamente perante outros Estados de Direito a não exigir, no todo ou em parte, tributos a eles reservados. É esse o caso dos lucros. Conforme art. 7º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE, "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado (...)". Exceção são os lucros apurados por estabelecimentos permanentes situados em outro Estado Contratante, os quais serão tributados, na parte em que oriundos do estabelecimento.

Como relata Philip Baker, esse dispositivo possui um longo histórico e reflete o consenso internacional de que, em regra, até que uma empresa de um dos Estados contratantes possua um estabelecimento permanente em outro Estado (art. 5º da Convenção Modelo da OCDE), ele não deverá ser considerado como um participante na

vida econômica desse Estado, não sendo, portanto, a ele conferido o direito de tributar os seus lucros. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

Assim, por tudo até aqui exposto, pode-se afirmar que (i) o Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001; (ii) os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, (iii) no caso de conflito entre o disposto em norma interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado.

Fixadas essas premissas, se analisará a seguir a motivação da autuação e se assiste razão ao Recorrente quando alega que, no presente caso, deve prevalecer o Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo, em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação dos lucros de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

#### DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR QUANDO DA EXISTÊNCIA DE TRATADOS QUE VISAM EVITAR A TRIBUTAÇÃO DOS DOMICILIADOS NOS ESTADOS CONSIGNATÁRIOS.

De pronto, deve-se ressaltar, que não há nos autos controvérsias acerca do fato de que o Banco Bradesco Europa, com domicílio em Luxemburgo, é uma controlada direta do Recorrente, nos exatos termos definidos pelo artigo 243, § 2º da Lei 6.404/76, que tem a seguinte redação:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

O termo de verificação fiscal, com base na documentação carreada nos autos, é claro neste sentido, quando afirma:

O Banco Bradesco é controlador do Banco Bradesco Europa, que tem domicílio no Grão-Ducado de Luxemburgo.

Nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, o percentual de participação do Banco Bradesco no capital do Banco Bradesco Europa manteve-se em de 99,97%.

E esta informação é confirmada pelo próprio Recorrente, desde a peça de ingresso (Impugnação), quando afirma:

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da IMPUGNANTE, formalizando exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os lucros apurados nos anos de 2011, 2012 e 2013 pela controlada da IMPUGNANTE, Banco Bradesco Europa, domiciliada em Luxemburgo.

Assim, no presente Auto de Infração, não se tem dúvida de que a obrigação tributária em discussão tem nascimento nos lucros auferidos por uma controlada domiciliada em Luxemburgo (investida) de empresa domiciliada em território nacional (investidora).

Por outro lado, nos termos da IN RFB n.º 1.037/2010 (inclusive suas alterações posteriores), o Grão-Ducado de Luxemburgo não é considerado como paraíso fiscal pela Receita Federal do Brasil.

E a pergunta que precisa ser respondida para a solução do presente caso é: tendo em vista o tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e Luxemburgo (Decreto n.º 85.051/1980), teria o Estado brasileiro competência para tributar riqueza (lucro) produzida no outro Estado signatário daquele Tratado?

Para responder ao questionamento feito, não se pode olvidar que, como se depreende do TVF, a fiscalização motivou a lavratura do Auto de Infração, após afastar a aplicação do referido Tratado ao presente caso, pelo fato de que o disposto no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 autoriza a tributação *"pela variação patrimonial positiva do patrimônio na controlada domiciliada no Brasil, que corresponde aos lucros da controlada no exterior."*

A fiscalização argumentou, ainda, no mesmo TVF, que *"o artigo 74 estabeleceu, por presunção (ou ficção), uma identidade temporal entre a apuração (data do balanço) e a disponibilização dos lucros auferidos por empresa investida domiciliada no exterior"*.

Assim, a princípio, aos olhos da fiscalização, o art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos, tendo em vista o método de equivalência patrimonial e, por isso, não estariam sujeitos ao Tratado firmado pela República Federativa do Brasil.

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo, não há dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas em Luxemburgo. Veja-se a redação do Decreto 85.051/1980:

#### 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 aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.

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

Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, que assim interpretam o citado artigo 7º do modelo OCDE:

Parece-nos correto asseverar, com apoio em Klaus Vogel, que há no art. 7º, parágrafo 1º duas normas jurídicas: (i) se uma empresa residente em um dos Estados contratantes exerça uma atividade e dela auferir lucros, então apenas o Estado de residência daquela empresa poderá tributá-los (regra geral); e (ii) se uma empresa exercer suas atividades no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado, então esse Estado (e não o Estado de residência) poderá tributar lucros, mas unicamente na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento permanente (regra de exceção). (...)

Destarte, não se tratando de estabelecimentos permanentes, mas de empresas dotadas de personalidade jurídica própria, sejam elas coligadas ou controladas, deve-se aplicar a regra geral, que contém, na feliz expressão de Alberto Xavier, uma 'norma de reconhecimento de competência exclusiva' do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

O citado artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil é muito claro no que visa proteger: os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio. Não há dúvidas, *data venia*, quanto a interpretação do dispositivo.

Não há que se argumentar que, neste caso, a tributação estaria autorizada por ser uma exceção ao cumprimento do Tratado, como tentou direcionar o agente fiscal na sua fundamentação, quando, após analisar o artigo 10, item 06 do Tratado, afirma que o que foi vetado tributar, como dividendos pagos, foram os lucros não distribuídos. E que, por isso, "*na medida em que a exigência se deu por presunção (ou ficção) de disponibilização de lucros apurados, não há porque se cogitar de imposto que, exigível ou pago no Grão-Ducado do Luxemburgo, fosse possível de dedução dos tributos aqui tratados*".

Em julgamento realizado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o então relator, Conselheiro Marcos Shigueo Takata, após discorrer sobre o CFC e as peculiaridades da tributação em bases universais pretendida pelo fisco brasileiro, traz argumentos intocáveis para afastar a alegação de não aplicação de um tratado internacional que tem as mesmas bases do tratado ora analisado (modelo OCDE). Veja-se as lúcidas ponderações lançadas no voto proferido nos autos do processo administrativo de nº 12897.000193/2010-11 (acórdão nº 1103-001.122):

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

Mas, *podem ser tributados dividendos fictos?*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I.e., versa-se técnica de aplicação e, assim, de interpretação das normas legais, desde que (o antes de descontado) nos limites do imposto que seja compensável no País.

Não se está, com isso, a **tributar** algo por **ficção** ou mesmo por **presunção**, ou precisamente: **não se está definindo materialidade** ou **seu aspecto temporal por ficção**, ou mesmo por **presunção**. É como entendo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mais.

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

#### ARTIGO 10

##### Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, **bem como rendimentos** de outras participações de capital **assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.**

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao **estabelecimento** permanente. Nesse caso aplicase o disposto no Artigo 7.

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado.

**Todavia**, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante **não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto** se tais **dividendos** forem **pagos a residente desse outro Estado**, ou se a participação em virtude da qual os **dividendos** são **pagos**, relacionarse efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; **nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos**, ainda que os **dividendos pagos ou os lucros não distribuídos** consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7. As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.

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

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

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

E também remete ao Estado-fonte, i.e., ao Estado contratante em que reside a sociedade distribuidora dos dividendos, a **qualificação residual de dividendos**, mas coloca como **um dos limites**: a distribuição **efetiva**. É expressa nesse sentido a parte final do § 3º do art. 10 do tratado em questão.

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

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

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

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

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

Como o **pressuposto** é a **constitucionalidade** do art. 74 da MP 2.158/01, só posso concluir que o regime de transparência fiscal adotado **não tem como materialidade** os **dividendos**, pois, como se viu, não há como se tributarem **dividendos fictos** ou dividendos distribuídos fictamente. Adiante esclareço a materialidade do art. 74 da MP 2.158/014.

A técnica de tributação não pode ser manejada ou manipulada para alcançar **materialidade** ou seu **aspecto temporal** por **ficção legal**, nos termos deduzidos alhures.

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

Não vejo como se possa dar interpretação diversa.

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

Reitero-as.

Pelo art. 74 da MP 2.158/01 **não se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.**

O art. 10 dos tratados em discussão, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes, *não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada domiciliadas num dos Estados contratantes*: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos *efetivamente distribuídos*

Criticando a posição adotada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro são taxativos quando afirmam pela impossibilidade de tributação dos lucros das empresas controladas, que estejam sediadas em países que firmaram Tratado para evitar a dupla-tributação com o Brasil, como no presente caso. Veja-se o entendimento exarado por aqueles autores:

Sustentou-se na Solução de Consulta que o art. 74 da MP 2.158/2001 previa a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior, de forma que a norma interna estaria incidindo em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

SCHOUERI (2013, p. 74) criticou o posicionamento, explicitando que o raciocínio desenvolvido peca ao não perceber que não é verdade que o art. 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, aduzindo que o escopo do art. 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas).

Com efeito, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior. Destarte, a opção feita pela tributação da pessoa jurídica brasileira como sujeito passivo da relação jurídica tributária é equivocada, pois o Brasil não teria como exercer sua pretensão arrecadatória diretamente em face do lucro da pessoa jurídica estrangeira.

(...)

Ao prever a inclusão do lucro real da 'parcela do ajuste do valor do investimento' [previsto na Lei nº 12.973/14], tributa-se, na verdade, o lucro tranvestido de outro nome para justificar o argumento de que os lucros tributados seriam, de fato, pertencentes à controladora no Brasil e não da controlada no exterior, de modo a afastar-se a incompatibilidade com o art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação.

Valeu-se o legislador, em deliberada intenção de evitar o conflito entre a tributação prevista para as controladas diretas e indiretas no exterior, e para as coligadas equiparadas às controladas, de nova denominação - parcela do ajuste do valor do investimento -, mas que em nada altera a sistemática anterior que se resume à tributação do lucro. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 109 e 110).

Este argumento também foi enfrentando pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Resp nº 1.325.709, quando o Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia, assim se manifestou em seu voto, para afastar a tese da Fazenda Nacional de que se estaria, em verdade, tributando os dividendos fictamente distribuídos:

63 - Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa

controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais.

Inclusive, não se pode deixar de mencionar que, no citado Resp, julgado pelo STJ, discutia-se caso idêntico ao presente e a Corte de Justiça, que tem como uma das funções a de pacificar o entendimento dos demais tribunais brasileiros, proferiu decisão privilegiando o disposto nos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, em detrimento da legislação que determina a tributação do lucros, mesmo que eles não tenham sido disponibilizados (ou o tenham sido "por ficção", nas palavras do agente fiscal). Veja-se a ementa do acórdão proferido:

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

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

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

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

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

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

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

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

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

98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial. (REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014) (destacou-se)

Em que pese o citado precedente do STJ não ter sido proferido na sistemática dos Recursos Repetitivos e, por isso, não ser de aplicação vinculada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos demais órgãos da administração pública, não se pode, *data venia*, desprezar a interpretação dada pelo Poder Judiciário em caso idêntico ao travado nos autos e, diga-se, em sentido diametralmente oposto ao que restou decidido no acórdão recorrido, sob pena de tornar completamente inseguras as relações entre fisco e os contribuintes.

Neste ponto, vale o alerta feito por Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro, que, após demonstrarem que a Lei nº 12.973/14 em nada alterou a materialidade tributável estabelecida pela MP 2.158-35/2001, que é o lucro auferido pela controlada no exterior, afirmam o seguinte:

A nosso ver, esse ponto é de suma importância dado o cenário que se apresenta, em que o Brasil tem buscado ampliar sua participação nas políticas de combate ao planejamento

tributário agressivo capitaneadas pela OCDE já que, se mantido o entendimento de que é possível tributar de forma automática os lucros auferidos pela pessoa jurídica no exterior antes da sua disponibilização à pessoa jurídica brasileira, quando auferido em país com o qual exista tratado para evitar a dupla tributação da renda, será tornar letra morta o disposto no art. 7º de todas as convenções firmadas pelo Brasil, o que torna sua posição no contexto mundial bastante contraditória e controversa. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Pág. 108). (destacou-se)

E o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, já é acompanhado pelos Tribunais pátrios, como se observa da ementa dos julgados abaixo citadas:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977. 1. Em matéria tributária, dispõe o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Ricardo Lobo Torres). 2. Apesar da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação. 3. Entender que a superveniência de norma interna conflitante com o tratado internacional modificaria o regramento a ser aplicado implica denúncia implícita do acordo, sem a adoção dos procedimentos constitucionais e legais para tanto, desprezando, ademais, os princípios da boa-fé, da segurança e da cooperação que norteiam as relações internacionais. Em favor da prevalência dos tratados, cabe invocar não somente o art. 98 do CTN, mas também o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 27 do Decreto nº 7.030/2009, que promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. 4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros. 5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição. 6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao

sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL n.º 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei n.º 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL n.º 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado. 7. **Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP n.º 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos n.º 762/1993 e n.º 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália.** (TRF4, APELREEX 2003.72.01.000014-4, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 23/09/2015) (destacou-se)

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. Considerando que as disposições dos **Tratados Internacionais Tributários** prevalecem sobre as normas de Direito Interno (conforme disposto no art. 98 do CTN e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema - REspº 1.325.709/RJ e REsp 1161467/RS), **é descabida a cobrança de IRPJ e de CSLL sobre os lucros auferidos por empresa controlada situada no exterior.** (TRF4, AC 2008.71.08.006698-0, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, D.E. 21/03/2016) (destacou-se)

Ademais, em diversas oportunidades, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais enfrentou o tema sobre a tributação de lucro de controladas e coligadas de empresas brasileira que tenham domicílio no exterior. Veja-se, neste sentido, ementa do julgado que se transcreveu parte do voto alhures (Processo administrativo de n.º 12897.000193/2010-11 - Acórdão n.º 1103-001.122):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - DIVIDENDOS FICTOS - LUCROS - TRATADO - ART. 10 OU ART. 7º 1 - A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 não recai sobre dividendos fictos. Não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos. Ademais, o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda trata dos dividendos pagos, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente. O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Inaplicabilidade do art. 10 do tratado.

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

tratado que as partes honraram respeitar. Intributabilidade com o IRPJ dos lucros em discussão, pela aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

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

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

#### CSLL - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - TRATADO

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

#### MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - MULTA PROPORCIONAL

Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre a CSLL exigida exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário. (Acórdão nº 1103-001.122, sessão de 21/10/2014)

Por fim, deve-se mencionar que deve ser aplicado à CSLL o aqui desenvolvido com relação ao IRPJ. É que o tratado firmado pelo Brasil (modelo OCDE) fala no item 3, do artigo 2 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.*", sendo os impostos que incidem sobre a renda, como é o caso também da CSLL.

Sabe-se que, tecnicamente, a CSLL, por ter o fruto de sua arrecadação uma destinação específica, não pode ser caracterizada como um imposto e sim como uma contribuição. Contudo, ele é substancialmente igual ao Imposto sobre a renda, em todos os seus aspectos de apuração.

Ademais, não se pode olvidar que, à época da celebração do Tratado não havia entrado em vigor a Constituição Federal de 1988, que, na interpretação dada pelo STF (vide ADI 447), previu a existência de cinco espécies tributárias passíveis de serem instituídas. A cobrança da CSLL nos moldes hoje exigidos pela União Federal não era possível quando da celebração do tratado.

Colocando uma pá de cal acerca dessa discussão, com o objetivo de interpretar a legislação, o artigo 11, da Lei nº 13.202/2015, estipulou, expressamente, que os tratados para evitar dupla tributação englobam também a CSLL. Veja-se:

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

Neste sentido, por se tratar de uma lei interpretativa, os seus efeitos podem retroagir a fatos pretéritos, mesmo que ocorridos antes da entrada em vigor da legislação, nos exatos termos do comando do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que diz que a lei será aplicada a atos e fatos pretéritos, "*em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*".

Assim, por todo aqui exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e, por consequência, cancelar integralmente o crédito tributário constituído no Auto de Infração combatido.

## DOS SALDOS NEGATIVOS NOS ANOS-CALENDÁRIOS DE 2011 E 2012.

Tendo este relator sido vencido quando ao mérito, deve-se apenas verificar a plausibilidade ou não do pedido subsidiário do Recorrente, no sentido de ver reconhecido os seus saldos negativos nos anos-calendários de 2011 e 2012 e, assim, afastar a exigência do pagamento do crédito tributário, na medida em que, a manutenção da autuação só teria o condão de reduzir aqueles saldos.

Não se pode deixar de mencionar que a questão do aproveitamento dos prejuízos fiscais na apuração dos tributos – IRPJ e CSLL – tornou-se incontroversa, na medida em que o Recorrente afirmou em petição de fls. 2539, que não possui “*saldo a ser compensado, pois a fiscalização já utilizou o limite do saldo permitido para tanto.*”

Assim, em primeiro lugar, entende-se que o contribuinte, ao discordar dos valores indicados como saldo negativos pela fiscalização, em cumprimento à Resolução exarada por este colegiado, deveria ter apresentado prova documental suficiente para desconstruir as afirmações do agente fiscal.

Contudo, como mencionado, o único documento que o contribuinte trouxe aos autos foram planilhas por elaboradas, em que foi demonstrada a quantificação (cálculo) do IRPJ e da CSLL nos anos-calendários de 2011 e 2012.

E o que se pode observar das planilhas apresentadas é que nelas não consta a composição do saldo negativo, suas compensações e os valores ainda restantes. O contribuinte parte de um saldo inicial – tanto para o IRPJ como para a CSLL e que em alguns casos se aproxima dos saldos iniciais apontados pela fiscalização – e deles subtrai o montante do crédito tributário constituído no presente processo. Não há, reitera-se, a demonstração da composição dos saldos negativos.

Desta forma, para análise do pedido do contribuinte, considerar-se-á os valores apresentados pela fiscalização, sendo que houve a confirmação apenas de saldo negativo no ano de 2011 no valor de R\$273.216.294,67.

Deve-se ressaltar, por outro lado, que, no que se refere à CSLL, no Auto de Infração de fls. 1470, com a constituição de ofício dos créditos tributários, houve apenas ajustes dos “Saldo de Bases de Cálculo Negativas” relativos aos anos calendários que foram objeto da autuação.

Assim, a discussão ora comentada fica restrita ao IRPJ relativo aos anos de 2011 e 2012.

O Recorrente não se manifestou também com relação à existência de saldo negativo de IRPJ relativo ao ano de 2013, sendo que este período sequer foi objeto da diligência determinada por este colegiado, até mesmo porque, como constou do acórdão recorrido, o “*Auto de Infração de IRPJ não exigiu, absolutamente, nenhum centavo de imposto no que diz respeito ao ano-calendário de 2013 (fl. 1464). O que está indicado, com toda a clareza, nos Demonstrativos de Apuração que acompanham a peça fazendária, é a redução do prejuízo fiscal daquele período (fls. 1460 e 1468)*”.

Pois bem.

Como demonstrado, foi reconhecido, pela própria fiscalização, na diligência realizada, que o saldo negativo de 2011, já descontados as compensações e autuações sofridas pelo Recorrente, é de R\$273.216.294,67. Assim, uma vez que, no Auto de Infração de IRPJ, o

valor principal do tributo constituído de ofício pela fiscalização é de R\$ 7.571.154,63, este valor deve ser decotado daquele saldo, não podendo ser exigido do contribuinte a multa e os juros.

Por outro lado, a mesma sorte não pode ser dada ao ano calendário de 2012, uma vez que, para este ano, não foi reconhecido qualquer saldo negativo passível de restituição ou compensação.

Neste passo, são esclarecedoras as colocações da ex-Conselheira Maria Lucia Miceli, que compunha essa Turma de Julgamento, no voto proferido nos autos do processo n.º 13706.006025/2002-91 (acórdão n.º 1302-004.130). Confira-se:

“Ocorre que o procedimento adotado pela recorrente em computar na apuração do saldo negativo do ano-calendário de 1999 os créditos dos períodos anteriores não encontra respaldo na legislação tributária. Cada ano-calendário tem sua forma de apuração e fato gerador distinto. Os créditos dos saldos negativos são demonstrados em suas respectivas Declarações de Informação da Pessoa Jurídica – DIPJ. A título de exemplo, caso o protocolo do pedido fosse feito em 2003, o direito à restituição do crédito relativo ao ano-calendário de 1997 estaria já decaído, pelo decurso do prazo de cinco anos, nos termos do artigo 168, inciso I c/c artigo 165, inciso I, ambos do CTN”.

Desta forma, inexistindo saldo negativo no ano de 2012, não há que se falar em afastar a exigência do crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização para este ano-calendário.

Por fim, não se deve dar guarida à alegação do Recorrente, constante no Recurso Voluntário, no sentido de não ser possível a incidência dos juros sobre as multas aplicadas. É que o entendimento que prevaleceu e restou sumulado no CARF é no sentido de ser válida aquela incidência. Este é o teor da súmula CARF n.º 108, que tem a seguinte redação: “*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*”

Por todo o exposto, superado o entendimento quanto ao mérito da discussão, VOTA-SE por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a exigência do crédito tributário do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2011 e determinar o abatimento dos valores constituídos pela fiscalização no Auto de Infração do saldo negativo do contribuinte apurado nesse ano (2011), que foi devidamente confirmado pela fiscalização no valor de R\$273.216.294,67.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

## Voto Vencedor

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Redator designado

Em que pese o brilhante e bem fundamentado voto do D. relator, como já é de praxe em sua lavra, houve por bem a maioria do colegiado em divergir de seu posicionamento na matéria relativa à tributação dos lucros auferidos no exterior pela contribuinte recorrente e ainda, quanto à multa de ofício aplicada sobre o lançamento de IRPJ do ano-calendário 2011.

### Da Tributação dos Lucros no Exterior

No que concerne a primeira matéria o D. relator acolheu o argumento trazido pela recorrente quanto à prevalência do tratado entre o Brasil e Luxemburgo sobre a regra de tributação prevista no art. 74 da MP. 2158-35/2001.

Conforme sintetizado no relatório, a recorrente alega que o lançamento não observou as disposições do tratado celebrado entre o Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para prevenir a dupla tributação em matéria de imposto de renda.

Defende que o art. 7º do tratado em questão determina que os lucros de uma empresa domiciliada em um dos países contratantes só pode ser tributado nesse país, ficando excluída, conseqüentemente, a competência do outro país para tributar os mesmos lucros.

Aduz que a interpretação proposta pela autoridade fazendária contraria a razão histórica e a própria finalidade do art. 7º do tratado (combate à tributação automática de controladas), esvaziando o seu conteúdo.

Conclui que, em se tratando da tributação dos lucros de controladas domiciliadas em Luxemburgo, a regra do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, é afastada pelo art. 7º do tratado.

Este colegiado têm se manifestado, em sua maioria, no sentido de que o art. 74 da MP. n.º 2158-35/2001 é autêntica regra CFC (*Controlled Foreign Company Rule*), podendo ser aplicada sem ferir os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, acompanhando o posicionamento reiterado da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, sobre a matéria.

É o que se colhe das ementas dos recentes acórdãos proferidos por esta 2ª Turma, *verbis*:

**Acórdão n.º 1302-003.720** – Relator Ricardo Marozzi Gregório

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ARTIGOS 7º. CONTEÚDO.

A parte dos artigos 7º das Convenções-Modelo dos acordos de bitributação que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente.

Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição. Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional.

#### LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP n.º 2.158-35/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como controlled foreign corporations (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se trata de "dividendos presumidos". Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

#### **Acórdão n.º 1302-003.813 - Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

#### IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

#### TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADAS. PROPÓSITO DE EVITAR O DIFERIMENTO INDEFINIDO DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS . REGRA CFC.

A regra do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é autêntica regra CFC (Controlled Foreign Company Rule), visando, precipuamente, evitar o diferimento por tempo indeterminado da tributação dos lucros apurados com base nos investimentos que a sociedade domiciliada no Brasil possui no exterior.

#### TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONCEITO DE RENDA. ADEQUAÇÃO.

A apuração de lucros em sociedades controladas no exterior caracteriza a aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 com o conceito de renda contido no art. 43 do Código Tributário Nacional.

#### BRASIL-HOLANDA. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADORA NACIONAL. AUSÊNCIA DE ANTINOMIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. No caso concreto, o Tratado firmado pelo Brasil com a Holanda não impede a tributação do resultado de

empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida a partir dos lucros apurados em sociedade controlada domiciliada no exterior.

TRATADOS INTERNACIONAIS. OCDE. CONVENÇÃO MODELO. ESTADOS NÃO MEMBROS. UTILIZAÇÃO. COMENTÁRIOS. APLICAÇÃO.

Os Estados não membros da OCDE, ao utilizarem o texto das Convenções Modelo propostas por aquela Organização, devem seguir os Comentários inerentes a elas.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RESULTADO. PARTICIPAÇÃO EM CONTROLADAS. LUCROS. GRANDEZAS DISTINTAS.

O resultado total dos ajustes decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, ou as contrapartidas de tais ajustes, não se iguala, necessariamente, aos lucros auferidos em decorrência dos investimentos em controladas no exterior.

No Acórdão n.º 1302-003.720, cuja ementa é acima citada, o D. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório traz valiosos ensinamentos sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior, valendo a pena transcrevê-los, *verbis*:

[...]

**Da premissa da tributação dos lucros auferidos no exterior:**

A compreensão sobre a natureza da tributação envolvendo os lucros auferidos no exterior é fundamental para o enfrentamento das razões alegadas pela recorrente.

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

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

Após uma turbulência legislativa<sup>1</sup>, restou estabelecido que esse dispositivo somente permitiria a tributação depois que os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Posteriormente, a Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35/01 promoveu duas significativas mudanças nesse quadro: com o artigo 21, a tributação foi estendida à CSLL<sup>2</sup>; e com o artigo 74, definiu-se que a disponibilização ocorrerá antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Confira-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei n.º 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei n.º 9.430, de 1996, e o art. 1.º da Lei n.º 9.532, de 1997.

(...)

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

Independentemente de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e

<sup>1</sup> Essa turbulência se deu com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei n.º 9.249/95, na IN/SRF n.º 38/96 e na Lei n.º 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas Controlled Foreign Corporations – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

<sup>2</sup> Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP n.º 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP n.º 2.158-35/01.

rendas ativas, importa notar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional<sup>3</sup>. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC).

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

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

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global<sup>4</sup>. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional - CTN - na positivação do seu artigo 43<sup>5</sup>.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Espanha<sup>6</sup>:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

<sup>3</sup> Cf. João Francisco Bianco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

<sup>4</sup> Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23

<sup>5</sup> Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

<sup>6</sup> Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 76.975/76.

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

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

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20, tratou como renda “atribuída aos acionistas” (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse

sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela<sup>7</sup>. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

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

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

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02<sup>8</sup>. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)<sup>9</sup>. Confira-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

<sup>7</sup> Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, pp 9 e 10.

<sup>8</sup> Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

<sup>9</sup> Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

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

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

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

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

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

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

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

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

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

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

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

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

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

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

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

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

#### COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

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

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori* estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

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

#### Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

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

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

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

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei n.º 12.973/14.

[...]

(destaques cfe. o original)

A discussão relacionada à existência de conflito entre o art. 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo já foi objeto de apreciação pela 1ª Turma da CSRF, ao proferir o Acórdão n.º 9101-003.088, cujo voto da lavra do D. conselheiro André Mendes Moura propugnou no sentido de que não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2158-35/2001 e as disposições da MP 2158-35/2001. Dele se extraem as seguintes razões de decidir, *verbis*:

[...]

Voltando para o caso concreto, a matéria a ser analisada é se o Tratado Brasil-Luxemburgo teria repercussão na materialidade prevista pelo art. 74 da MP n.º 2.15835, de 2001.

A assunto já foi discutido em recentes julgamentos no presente Colegiado: Acórdão n.º 9101-002.589 ("caso EAGLE"), n.º 9101-002.751 (PETROBRÁS), n.º 9101-002.832 (INTERCEMENT), cujas razões para decidir adoto nos presentes autos.

Transcrevo o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001:

*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.*

O aspecto **material** da norma trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos de controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação

em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

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

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

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

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

Vale transcrever o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995:

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.** Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

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

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

[...]

Assim, não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL.

[...]

Diante das premissas acima alinhadas, que adoto como razões de decidir, não podem ser acolhidas as alegações da recorrente no sentido de que o acordo para evitar a bitributação firmado entre Brasil e Luxemburgo deva prevalecer sobre a legislação interna.

Não se trata de esvaziar o conteúdo do artigo 7º da convenção, como alega a recorrente, mas sim de compatibilizá-lo com a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior que, conforme acima explanado, se insere na categoria de norma CFC, plenamente admitido pelo direito internacional.

Trata-se, como analisado acima, de materialidades distintas, tributando-se no Brasil os lucros são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior ao final de cada ano-calendário, o que não é o mesmo que alcançar os lucros totais auferidos pela empresa situada em Luxemburgo, sujeita às regras de tributação daquele Grão-Ducado.

A bitributação, no caso, é evitada pela norma brasileira que assegura a compensação integral do imposto pago no exterior, até o limite do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil.

Ante ao exposto, acompanho a maioria do colegiado e voto no sentido de negar provimento ao recurso nesta parte.

### **Do cancelamento da multa de ofício sobre o IRPJ lançado relativo ao ano-calendário 2011**

A recorrente alegou ainda em seu recurso que, ainda que fossem devidos os valores exigidos a título de IRPJ relativo aos anos-calendário 2011 e 2012 a exigência deveria ser cancelada, pois possuía saldo negativo a compensar relativo ao ano-calendário 2011, em valor muito superior ao exigido no lançamento.

O d. relator, com base nas conclusões das diligências determinadas na Resolução nº 1302-000.649, votou por acolher a pretensão da recorrente, *verbis*:

[...]

DOS SALDOS NEGATIVOS NOS ANOS-CALENDÁRIOS DE 2011 E 2012.

Tendo este relator sido vencido quando ao mérito, deve-se apenas verificar a plausibilidade ou não do pedido subsidiário do Recorrente, no sentido de ver reconhecido os seus saldos negativos nos anos-calendários de 2011 e 2012 e, assim, afastar a exigência do pagamento do crédito tributário, na medida em que, a manutenção da autuação só teria o condão de reduzir aqueles saldos.

Não se pode deixar de mencionar que a questão do aproveitamento dos prejuízos fiscais na apuração dos tributos – IRPJ e CSLL – tornou-se incontroversa, na medida em que o Recorrente afirmou em petição de fls. 2539, que não possui “saldo a ser compensado, pois a fiscalização já utilizou o limite do saldo permitido para tanto.”

Assim, em primeiro lugar, entende-se que o contribuinte, ao discordar dos valores indicados como saldo negativos pela fiscalização, em cumprimento à Resolução exarada por este colegiado, deveria ter apresentado prova documental suficiente para desconstruir as afirmações do agente fiscal.

Contudo, como mencionado, o único documento que o contribuinte trouxe aos autos foram planilhas por elaboradas, em que foi demonstrada a quantificação (cálculo) do IRPJ e da CSSL nos anos-calendários de 2011 e 2012.

E o que se pode observar das planilhas apresentadas é que nelas não consta a composição do saldo negativo, suas compensações e os valores ainda restantes. O contribuinte parte de um saldo inicial – tanto para o IRPJ como para a CSLL e que em alguns casos se aproxima dos saldos iniciais apontados pela fiscalização – e deles subtrai o montante do crédito tributário constituído no presente processo. Não há, reitera-se, a demonstração da composição dos saldos negativos.

Desta forma, para análise do pedido do contribuinte, considerar-se-á os valores apresentados pela fiscalização, sendo que houve a confirmação apenas de saldo negativo no ano de 2011 no valor de R\$273.216.294,67.

Deve-se ressaltar, por outro lado, que, no que se refere à CSSL, no Auto de Infração de fls. 1470, com a constituição de ofício dos créditos tributários, houve apenas ajustes dos

“Saldo de Bases de Cálculo Negativas” relativos aos anos calendários que foram objeto da autuação.

Assim, a discussão ora comentada fica restrita ao IRPJ relativo aos anos de 2011 e 2012.

O Recorrente não se manifestou também com relação à existência de saldo negativo de IRPJ relativo ao ano de 2013, sendo que este período sequer foi objeto da diligência determinada por este colegiado, até mesmo porque, como constou do acórdão recorrido, o “Auto de Infração de IRPJ não exigiu, absolutamente, nenhum centavo de imposto no que diz respeito ao ano-calendário de 2013 (fl. 1464). O que está indicado, com toda a clareza, nos Demonstrativos de Apuração que acompanham a peça fazendária, é a redução do prejuízo fiscal daquele período (fls. 1460 e 1468)”.

Pois bem.

Como demonstrado, foi reconhecido, pela própria fiscalização, na diligência realizada, que o saldo negativo de 2011, já descontados as compensações e autuações sofridas pelo Recorrente, é de R\$273.216.294,67. Assim, uma vez que, no Auto de Infração de IRPJ, o valor principal do tributo constituído de ofício pela fiscalização é de R\$ 7.571.154,63, este valor deve ser decotado daquele saldo, não podendo ser exigido do contribuinte a multa e os juros.

Por outro lado, a mesma sorte não pode ser dada ao ano calendário de 2012, uma vez que, para este ano, não foi reconhecido qualquer saldo negativo passível de restituição ou compensação.

Neste passo, são esclarecedoras as colocações da ex-Conselheira Maria Lucia Miceli, que compunha essa Turma de Julgamento, no voto proferido nos autos do processo n.º 13706.006025/2002-91 (acórdão n.º 1302-004.130). Confira-se:

“Ocorre que o procedimento adotado pela recorrente em computar na apuração do saldo negativo do ano-calendário de 1999 os créditos dos períodos anteriores não encontra respaldo na legislação tributária. Cada ano-calendário tem sua forma de apuração e fato gerador distinto. Os créditos dos saldos negativos são demonstrados em suas respectivas Declarações de Informação da Pessoa Jurídica – DIPJ. A título de exemplo, caso o protocolo do pedido fosse feito em 2003, o direito à restituição do crédito relativo ao ano-calendário de 1997 estaria já decaído, pelo decurso do prazo de cinco anos, nos termos do artigo 168, inciso I c/c artigo 165, inciso I, ambos do CTN”.

Desta forma, inexistindo saldo negativo no ano de 2012, não há que se falar em afastar a exigência do crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização para este ano-calendário.

Não obstante, a maioria do colegiado divergiu deste posicionamento, tendo em vista que o alegado saldo negativo de IRPJ, no montante de R\$ 273.216.294,67, efetivamente apurado em favor da recorrente foi objeto de pedido de restituição já devidamente reconhecido no PA n.º 16327-903462/2014-41, e se encontrava aguardando emissão de ordem bancária para seu pagamento, conforme se extrai do relatório de diligências (fl. 2527):

[...]

► Saldo Negativo IRPJ - Ano-calendário 2011

Conforme consultas realizadas junto ao Sistema Sief e as informações extraídas do Processo Administrativo n.º 16327-903462/2014-41 (PER/DCOMP 34917.97683.200213.1.2.02-2338), o Saldo Negativo de IRPJ reconhecido em favor do contribuinte, no ano-calendário de 2011, foi de R\$ 1.628.460.538,45, valor este já compensado com outros tributos, restando um saldo de crédito confirmado no valor de R\$ 273.216.294,67, conforme tela abaixo:



IRPF em sua Declaração de Ajuste Anual em valores superiores ao devido e esta é reduzida, antes de efetivada a restituição, em face de alguma glosa de despesa, p.ex.

Desta feita, considerando que, na data do lançamento, efetivamente existia saldo negativo de IRPJ do ano de 2011, em montante suficiente para a extinção das diferenças apuradas pela fiscalização, ainda pendentes de restituição ao sujeito passivo, houve por bem o colegiado, em sua maioria, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa de ofício aplicada sobre o IRPJ lançado relativo ao ano-calendário 2011.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Luiz Tadeu Matosinho Machado