



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16539.720011/2014-85
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.383 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de dezembro de 2022
Recorrente BELGRAVIA SERVICOS E PARTICIPACOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL E BRASIL-EQUADOR. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil tem escopo objetivo - o lucro das empresas -- e impede que sejam tributados no Brasil os lucros auferidos pelas sociedades controladas em países com os quais o Brasil tenha firmado tais tratados. Precedentes do STJ.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. Irrelevância de sua caracterização como regra CFC .

Ademais, no caso do acordo celebrado com Equador, o Brasil concordou em jamais tributar os lucros das sociedades controladas estrangeiras, seja enquanto mantidos no exterior, seja quando distribuídos, nos termos do artigo 23 do tratado. A isenção concedida aos dividendos não pode coexistir com a tributação dos lucros que servem de base para a distribuição dos dividendos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No mérito, acordam em: (i) relativamente ao Tratado firmado com Portugal, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por negar-lhe provimento; e (ii) relativamente ao Tratado firmado com o Equador, por determinação do art. 19-E da Lei nº

10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (relator), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões do voto vencido o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães Fonseca, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

O recorrente, inconformado com a decisão proferida pela Primeira Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 1301-003.001, de 15 de maio de 2018, interpôs recurso especial de divergência (fls. 4.169-4.237) com julgados de outros colegiados, relativamente a três matérias: (i) *incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35 e o artigo 7º dos acordos de bitributação celebrados com Portugal e Equador*; (ii) *incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35 e o artigo 23 do acordo de bitributação celebrado com Equador*; e (iii) *não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício*.

Abaixo, transcrevo o inteiro teor da ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009

Ementa: NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Os procedimentos no curso da auditoria fiscal, cujo início foi regularmente cientificado ao contribuinte, não determinam nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, do auto de infração correspondente. Ademais, não restou justificada as alegações trazidas pela contribuinte que ensejasse a nulidade do auto de infração.

LUCROS OBTIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.15835/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre os Tratados Firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

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

LUCRO NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL DE CONTROLADAS INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS NA CONTROLADA DIRETA. APURAÇÃO DO LUCRO REAL DA INVESTIDORA BRASILEIRA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

A consolidação, na controlada direta de investidora brasileira situada no exterior, deve ser realizada tanto para fins de consolidação de resultados quanto de impostos recolhidos pelas controladas indiretas, não havendo que se falar em exclusão das variações cambiais referentes aos investimentos nas controladas indiretas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

Foi dado seguimento em ao recurso apenas em relação à primeira matéria nos seguintes termos do despacho de fls. 4.269-4.283:

Para a questão nº 1 - **incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o artigo 7º dos acordos de bitributação celebrados com Portugal e Equador** – suscitou-se divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos nº **101-95.802** e **1402-002.388**, ofertados como paradigmas. Acrescente-se que a recorrente juntou cópias dos acórdãos indicados como paradigmas, obtidas no sítio do CARF na Internet, na forma do artigo 67, §§ 9º e 10º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Os acórdãos indicados como paradigmas não foram reformados até a data da interposição do Recurso Especial. Eis suas ementas, naquilo que importa:

- acórdão nº **101-95.802**:

“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP nº 2.15834/2001, ART. 74, § ÚNICO)

- A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida,

antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E

CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA —

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

- acórdão nº **1402-002.388**:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO PARA CONTROLADORA NO BRASIL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01. EMPRESAS NO URUGUAI.

Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, os lucros auferidos por controlada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Disciplina conferida pelo art. 25, da Lei nº 9.249/95, c/c art. 74 da MP nº 2.158-35/01.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR.

Os comprovantes dos tributos pagos no exterior devem estar à disposição da fiscalização imediatamente após o encerramento dos respectivos exercícios a que se referem. Em não havendo nos autos nenhuma razão que justifique, a teor do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a impossibilidade de sua apresentação no tempo devido, cumulada com a ausência de *fumus boni iuris* de que os mesmos seriam capazes de comprovar o alegado recolhimento do imposto, para efeito de compensação, impõe-se a sua rejeição para tal desiderato. Acresça-se a exigência do necessário reconhecimento do respectivo órgão arrecadador no exterior, sua consularização na repartição brasileira, cumulada com a tradução por tradutor juramentado.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS NA INVESTIDORA BRASILEIRA.

No julgamento da ADI 2.588/DF, em relação à constitucionalidade da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a apreciação necessária da matéria para promover o resultado típico dessa Ação, capaz de produzir efeitos *erga omnes*.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. IDENTIDADE. APLICAÇÃO DO ART.7º.

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de norma *CFC* por considerar *transparente* as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, *antiabusiva*, específica e excepcional, o que permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP nº 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
Ano-calendário: 2006, 2007

TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO À CSLL. DISPOSIÇÃO NORMATIVA EXPRESSA.

A norma interpretativa contida no art. 11 da Lei nº 13.202/15 (modalidade que guarda eficácia *retroativa*) expressamente estende à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.”

Passa-se ao exame do voto condutor do acórdão recorrido, do qual se recorta o seguinte trecho, para a coleta de seus fundamentos:

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

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

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

Pois bem, passo a analisar o tema. O tema não é novo nesta Corte Administrativa. Em diversas ocasiões tive a oportunidade de me manifestar em situações praticamente idênticas.

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

[...]

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

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL; (ii) no artigo 74,

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – *profits*), a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

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

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, **cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.**

[...]

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

“[...]”

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

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

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

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

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101002.330), em brilhante voto vencedor do i.

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

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

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

À vista do trecho copiado, verifica-se que o acórdão recorrido assegurou a aplicação do artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, afastando o tratado internacional, fundamentando-se na tese de que tal dispositivo incide sobre um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não sobre o lucro ainda não distribuído.

Ao assinalar a existência de divergência interpretativa, a recorrente pontuou que “o tratado internacional firmado pelo Brasil com a Espanha (Decreto n. 76975, de 2.1.1976), analisado pelo acórdão paradigma [101-95.802], também foi elaborado a partir dos parâmetros definidos pela Convenção Modelo da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos (OCDE), o que evidencia a similitude fática e jurídica entre o primeiro acórdão paradigma e o acórdão recorrido.”

No primeiro paradigma, debateu-se sobre a legislação aplicável aos lucros acumulados até 31/12/2001, auferidos por controladas sediadas em Espanha e Gibraltar, não distribuídos até 31/12/2002. Repare-se o seguinte recorte do voto condutor do primeiro paradigma, no tocante à controlada residente em Espanha, invocada pela recorrente:

“De acordo com o artigo 7, **os lucros de sociedade residente na Espanha**, e não atribuíveis a atividades exercidas por intermédio de estabelecimento permanente no

Brasil, só são tributáveis na Espanha. A tributação no Brasil poderá ocorrer por ocasião do pagamento sob forma de dividendos.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, em relação à Jalua, os rendimentos objeto da exação sob exame correspondem aos seus lucros contabilizados até 31/12/2001 e não disponibilizados até 31/12/2002.

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

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

[...]

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

Assim, constata-se que o primeiro paradigma reflete o entendimento segundo o qual o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35 não se aplica ao lucro apurado pela controlada no exterior, enquanto não distribuído à controladora residente no Brasil, tendo em vista a disciplina do artigo 7 do Tratado que segue à Convenção-Modelo da OCDE. Portanto, **a divergência restou demonstrada.**

Agora, avança-se ao exame do segundo paradigma. Antes, mencione-se que, de acordo com a recorrente, a decisão recorrida escorou-se na Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18, de 2003, para concluir que o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35 incide sobre os lucros da empresa brasileira, e não da empresa situada no exterior, de forma que não haveria conflito com os dispositivos dos tratados internacionais.

Junte-se o fragmento abaixo do voto condutor do segundo paradigma:

"Em relação à possibilidade ou não da aplicação do disposto na MP n.º 2158-35/01 ao resultado de empresas, coligadas ou controladas, sediadas na Argentina ou em países signatários de tratados para se evitar a dupla tributação, já existem diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Todos entendimentos levam em conta a classificação da norma contida no art. 74 da Medida Provisória (norma *antielisiva*, geral e ou específica, norma *antidiferimento* ou típica norma de transparência fiscal de controladas no exterior *CFC*), por conta da necessidade ou não do condicionamento da sua aplicação aos casos de *abusos*, justificando, dessa forma, sua convivência com os Tratados.

[...]

Independentemente da riqueza do debate, é certo que as normas de transparência fiscal aplicadas às empresas com controle estrangeiro (CFC –

Controlled Foreign Companies), abrangem em sua razão de ser a coibição de abusos elisivos ou elusivos em âmbito internacional, inclusive o diferimento tributário indeterminado, evitando a erosão da base tributável de determinado Estado e preservando o verdadeiro espírito dos acordos e convenções, como confirma a própria definição das normas CFC pela OCDE.

[...]

Ocorre que, a norma CFC brasileira é extremamente ampla e abrangente, sendo prevista pelo Legislador e aplicada pela Administração Tributária de maneira ordinária e indistinta, **independentemente de terem sido elencadas em sua redação as hipóteses elisivas ou elusivas a serem combatidas, que justificariam a sua compatibilidade, excepcional**, com as regras de acordos e convenções, denotando, diga-se até, uma maior aptidão arrecadatória (e não *antiabusiva*).

[...]

Reforçando a demonstração de tal efeito, de forma empírica, no presente caso, para a tributação dos resultados das empresas argentinas não foi questionada a sua expressão negocial e econômica própria, sendo tais fatos expressamente considerados irrelevantes para a determinação da disponibilidade jurídica no Brasil de seus *lucros*.

A doutrina especializada concorda com a classificação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 como norma CFC, muito embora, certamente, não possua a mesma razão ser, abrangência e o emprego típicos dessas leis de *transparência*, tributando ordinária e instantaneamente os resultados auferidos no exterior, por empresa coligada ou controlada, como retrata a icônica e extensa obra de coautoria de Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha.

[...]

Diante disso, não se sustenta o argumento de que poderia tal dispositivo ser livremente aplicado sem se chocar com a Convenção para evitar a dupla tributação, firmada entre Brasil e Argentina, **vez que a excepcionalidade aceita pela OCDE e a comunidade tributária internacional se baseia em normas CFC realmente destinadas a combater abusos e elisão e não a promover a arrecadação ordinária, à revelia das relações internacionais, como se apresenta no presente caso.**

Ora, o derradeiro objetivo por trás dos tratados e convenções destinadas a evitar a dupla tributação é a integração ordenada dos mercados e o estímulo a relações econômicas internacionais privadas, empresariais, assegurando a *certeza do direito* aplicável aos contribuintes das partes signatárias em relação à quantidade e à forma de tributação de suas atividades em qualquer um dos países celebrantes.

O pacto firmado exprime uma decisão político-jurídica dos Estados, a qual implica em *renúncia* tributária mútua de potencial de arrecadação percebida por meio de fatos geradores ocorridos no exterior, dentro de um sistema de bases universais.

Considerando isso, a interpretação e a aplicação dessas normas internacionais deve se dar de acordo com a boa-fé, visando à efetivação dos fins e efeitos daquele acordo firmado, como preconiza a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, internalizada pelo Decreto nº 7.030/2009.

Uma norma interna ou a sua interpretação que permite tributar *fatos jurídicos* ocorridos em outro país, celebrante de convenção ou tratado tributário, de maneira ordinária e geral, **sem o devido *discrimén* para a sua excepcionalidade**, acaba por fazer letra morta dessas regras bilaterais internacionais, furtando sua eficácia, contrariando seus fins e, principalmente, violando a lealdade, tanto jurídica quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos.

É certo, então, que a Convenção firmada com a Argentina deve ser observada.

Mister, agora, confrontar a disposição tributária doméstica com os artigos da Convenção firmada, verificando e eventualmente precisando a existência de *colisão* entre essas normas.

Como se verifica no texto do Decreto nº 87.976/82, que internalizou o teor da referida Convenção, temos dois dispositivos de maior relevância na presente análise, o artigo 7º, referente a tributação de lucros das empresas, e o artigo 10, que trata da tributação de dividendos. Vejamos:

[...]

Debateu-se e ainda debate-se se o efetivo objeto da tributação, propiciado pela determinação do momento da disponibilidade da renda, fixado no art. 74 da MP nº 2158-35/01, seriam *dividendos fictos*, ou dividendos *fictamente pagos*, vez que a norma "adiantaria" a distribuição, ano-a-ano, de um resultado da empresa estrangeira à sócia brasileira. Nesse caso, o art. 10 dos TDTs seria incidente sobre o tema.

Com a devida vênia para a sumarização do assunto, temos que a conclusão doutrinária sobre os *dividendos fictos* é plenamente lógica e concisa. Mas, por esse mesmo prisma hermenêutico, conclui-se também pela invalidade da criação desta ficção, em face das normas gerais de Direito Tributário, que regulam a tributação brasileira, tanto na esfera constitucional como infraconstitucional, as quais trazem expressa proibição de se tributar com base fictícia. Não poderia, então, prevalecer interpretação de que o Legislador contrariou regra primordial do sistema.

Não obstante, em entendimento já expressado em decisões deste E. CARF, que veicula profundos estudos e abordagens sobre o tema, com o devido apoio doutrinário, **entendeu-se que o efetivo objeto dessa incidência tributária seriam, na verdade, os próprios lucros da empresa localizada no exterior e não dividendos ou lucros da empresa brasileira.**

[...]

Assim, uma vez claro que o objeto de tributação doméstica guarda identidade com o bloqueio normativo exercido pela Convenção firmada entre Brasil e Argentina, **entende-se pela incidência de seu artigo 7º, prevalecendo sobre as disposição do art. 74 da MP nº 2158-35/01 (combinada com o art. 25 da Lei nº 9.549/95),** mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos pelas AB & P e QUICK FOODS.” (grifei)

Na presença deste fragmento, certifica-se que o voto condutor do segundo paradigma adotou o entendimento de que o artigo 7 do Convenção Modelo da OCDE bloqueia a aplicação do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, exceto se a Fiscalização demonstrar práticas abusivas que possam atrair a aplicação da norma interna. Perante tal quadro, **mostra-se patente a divergência jurisprudencial**, uma vez constatando-se, como efetivamente se constata, que o voto condutor do acórdão recorrido solucionou a controvérsia com o reconhecimento da incidência do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 sobre a parte dos lucros da controlada estrangeira atribuível à controladora residente no Brasil, sem exigir da Fiscalização a comprovação de prática abusiva do contribuinte.

Em relação à segunda e terceira matéria, foi negado seguimento; a última delas de forma definitiva sem direito a agravo.

O contribuinte apresentou agravo em relação à segunda (*incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o artigo 23 do acordo de bitributação celebrado com Equador*), às fls. 4.291-4.303, o qual foi acatado por meio do despacho de fls. 4.305-4.312, nos seguintes termos, *in verbis*:

Não há discussão acerca do entendimento adotado pelo **acórdão recorrido**. Desde sua ementa (e-fl. 4007) e, de modo mais específico, no voto condutor (e-fl. 4052, grifo não consta no original):

LUCROS OBTIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.15835/ 2001. NÃO OFENSA.

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

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

[...]

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

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

Neste tópico de seu recurso, o sujeito passivo se dedica a demonstrar divergência no que se refere à compatibilidade (ou não) entre o art. 74 da MP 2.158-35/2001 e o art. 34, parágrafo 4 do Tratado. Faz-se necessário, então, examinar o teor do acórdão paradigma, a fim de verificar seu alcance.

O **paradigma** trazido pela interessada é o acórdão nº 101-95.802 (e-fls. 4073/4099), assim ementado, no que pertine à presente análise (grifos não constam do original):

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP nº2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) — A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR - Na Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. **A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.**

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA — Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, **em se tratando de lucros** apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil,

não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.

O primeiro trecho destacado acima evidencia o entendimento do paradigma de que a tributação da MP 2.158-35/2001 tem por base os lucros, e não os dividendos. Esse entendimento é confirmado pelo seguinte trecho do voto condutor (e-fl. 4089, grifos não constam do original):

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

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

Diante desse entendimento, o segundo trecho grifado da ementa supra poderia parecer estranho, ao afirmar não apenas a não tributação dos lucros, mas também a não tributação dos dividendos. Essa estranheza ou dúvida se dissipa ao se analisar o inteiro teor do voto condutor do paradigma.

É que a relatora, ao analisar a compatibilidade da tributação da MP 2.158-35/2001 com o tratado internacional, o fez segundo duas possíveis (a seu juízo) linhas interpretativas. Confira-se (e-fls. 4089/4091, grifos não constam do original):

[...]

Porém a Recorrente invoca o acordo internacional firmado com a Espanha, que deve ser observado em relação aos lucros auferidos por intermédio de sua controlada situada na Espanha (Jalua), e que tem disposições específicas para regular a tributação de lucros (artigo 7) e de dividendos (artigo 10).

Sendo o conceito de lucro mais abrangente que o de dividendos, a apreciação da questão demanda a definição prévia da possibilidade de os rendimentos sobre os quais se está exigindo a tributação serem particularizados como dividendos. Além disso, **envolve a análise dos artigos 7, 10 e 23** da Convenção Brasil/Espanha, bem como do art. 3, que trata das disposições gerais sobre definições.

[...]

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

Ao analisar a primeira linha interpretativa, a Relatora concluiu que a tributação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 incide sobre os lucros, e que tais lucros não poderiam ser tributados no Brasil. Eis o essencial (e-fls. 4091/4094, grifos não constam do original):

Como primeiro recurso ao deslinde da questão, [...]

[...]

Nessa linha de raciocínio, concluo que a tributação com fulcro no art. 74 da MP nº 1.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7 da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jalsa, enquanto não disponibilizados.

Até este ponto, não se vislumbra a pretendida divergência jurisprudencial. No entanto, o ponto enfatizado pela Agravante é precisamente a segunda possível linha interpretativa analisada pelo paradigma. De acordo com essa segunda linha, seria possível que o artigo 10 do Tratado se destinasse apenas a regular a tributação na fonte, sem necessariamente caracterizar os rendimentos como dividendos (ou o fazendo mediante ficção jurídica). Nessa hipótese, ainda de acordo com o paradigma, seria impossível a tributação com base no art. 74 da MP 2.158-35/2001 por incompatibilidade com o art. 23 do Tratado. E aqui se explica o último trecho destacado na ementa, que se refere à não tributação dos dividendos. Confirma-se a sequência do voto condutor do paradigma (e-fls. 4094/4096, grifos não constam do original).

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

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

[...]

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

[...]

Assim, ainda dentro a segunda linha de raciocínio, que considera que os rendimentos sobre cuja tributação se controverte podem ser considerados dividendos, e se regem pelo Artigo 10 da Convenção, ainda assim não caberá a tributação, em face do que dispõe o parágrafo 4 do Art. 23.

Sob esta ótica, a divergência jurisprudencial resta caracterizada. O acórdão recorrido decidiu que a tributação a que se refere o art. 74 da MP 2.158-35/2001 não é incompatível com o art. 23 do Tratado Internacional para evitar a dupla tributação.

Em sentido oposto, o paradigma entendeu pela incompatibilidade entre esses dispositivos, ainda que o tenha feito por uma de duas possíveis linhas interpretativas.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria **“incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o artigo 23 do acordo de bitributação celebrado com Equador”**.

Quanto ao mérito do recurso especial, relativamente às duas matérias a que se deu seguimento, o contribuinte apresentou as seguintes razões:

- a) “os tratados internacionais para evitar a bitributação da renda devem se sobrepor à legislação ordinária interna”;
- b) os tratados são aplicados também à CSLL por força do art. 11 da Lei 13.202/2015;
- c) os tratados celebrados com Portugal e Equador baseiam-se na Convenção Modelo da OCDE;
- d) com base nos art. 7º e 10 de ambos os tratados afasta-se a tributação dos lucros auferidos pelas controladas;
- e) Com base no art. 7º, a competência para tributar é exclusiva do país em que os lucros foram apurados;
- f) Com base no art. 10 de ambos os tratados, o Brasil poderia tributar os dividendos da controlada brasileira, mas apenas quando efetivamente distribuídos;
- g) Especificamente em relação ao tratado com o Equador, seu art. 23, parágrafo 2º afasta completamente a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, uma vez que o contribuinte detinha 100% do capital da controlada equatoriana, o que implica a aplicação dessa cláusula de isenção. Ademais, sob o critério teleológico, o art. 74 da MP 2158-35 tem por finalidade combater o diferimento dos lucros no exterior, mas inexistente esse diferimento, em razão da isenção.

O contribuinte transcreve ainda decisões do CARF e seus respectivos votos condutores que militam a favor das suas teses, inclusive da relativa ao art. 23 do Tratado com o Equador.

Cita e transcreve ainda decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1325709-RJ, de 2014.

Contrapõe também fundamentos de Soluções de Consulta emanados pela Coordenação Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal, como a interpretação literal de disposições que tratam de isenções, bem como o registro dos lucros da controlada estrangeira na controladora nacional por meio da equivalência patrimonial.

DAS CONTRARRAZÕES

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrrazões por meio da peça de fls. 4.314-4.331, por meio da qual teceu, em síntese, os seguintes argumentos:

a) O art. 74 da MP 2.158-35 corresponde a uma norma CFC, vale dizer, que busca a transparência internacional por meio da tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior e, com isso, combater a elisão fiscal internacional;

b) A legislação brasileira segue a tendência mundial, inclusive com recomendação pela própria OCDE;

c) O art. 74 da MP 2.158-35 é apenas uma técnica de tributação. Não desconsidera a personalidade jurídica da controlada/coligada, mas apenas inclui nos lucros da empresa nacional os resultados obtidos pela estrangeira;

d) a própria OCDE, com base em comentários da Organização que transcreve, reconhece a legitimidade das normas CFC em face da convenção modelo, em especial do seu art. 7, e que tais regras variam bastante de um país para outro, mas que guardam a essência de corresponder à tributação dos residentes em um Estado relativamente à sua participação em empresas estrangeiras, tal qual o faz o art. 74 da MP 2.158-35;

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Não tenho reparos a fazer quanto ao seguimento do recurso, seja em relação à primeira matéria (*incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o artigo 7º dos acordos de bitributação celebrados com Portugal e Equador*), seja em relação à segunda (*incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o artigo 23 do acordo de bitributação celebrado com Equador*).

Neste último caso, ainda que os acórdãos recorrido e paradigma tenham se referido a tratados formalmente distintos (o acórdão recorrido é relativo ao tratado com o Equador, enquanto o paradigma diz respeito ao tratado com a Espanha), tratam do mesmo modelo para evitar a bitributação internacional, qual seja, a isenção de dividendos.

Conheço, pois, o recurso especial quanto às duas matérias e adoto as razões dos dois despachos que deram seguimento.

MÉRITO***Primeira matéria – incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o artigo 7º dos acordos de bitributação celebrados com Portugal e Equador***

De plano, cumpre-me já fixar que me alinho com as razões oferecidas no voto vencedor do acórdão recorrido da lavrado Ilustre Conselheiro Fernando de Oliveira Brasil, o qual faz referência ao voto do antigo Presidente da Primeira Seção do CARF Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Esse voto conduziu o Acórdão 9101-002.330 sobre o tema na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e vale percorrermos alguns dos primeiros fundamentos lá desenvolvidos.

Em primeiro lugar, rebate o argumento de que o artigo 74 da MP 2.158-35 estaria a tributar, não a renda da controlada nacional, mas aquela da titularidade da empresa estrangeira, nos seguintes termos:

Em sua linha argumentativa no recurso, tratando da evolução legislativa do tema (fls. 2.153-2.154, itens 28 a 35), o recorrente sustenta que desde a edição da Lei n. 9.249/1995, que em seu art. 25 trouxe a previsão da tributação dos lucros no exterior (norma que mudou a tributação das pessoas jurídicas de territorial para tributação universal, de forma a abranger as rendas auferidas fora do País), a norma não seria aplicável, porque, conforme sustenta o recorrente, “o imposto brasileiro veio atingir a renda que não é da própria sociedade brasileira, mas renda de titularidade jurídica de sociedades estrangeiras independentes.”

Essa afirmativa não nos parece correta, pois é justamente essa a lógica da sistemática de tributação em bases universais (que à época já existia para pessoas físicas). O que importa é de quem é a titularidade da “sociedade estrangeira independente”, pois é o titular que é o beneficiário efetivo de seus rendimentos, já que, a rigor, “sociedade independente” é uma ficção, isto porque toda sociedade empresaria tem proprietários (pessoas físicas ou jurídicas) que são os que se beneficiam dos seus lucros. A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Assim, entende-se que a argumentação trazida pelo recorrente para tentar afastar *ab initio* (a partir da edição da Lei n. 9.249/1995) a tributação do lucros de controladas e coligadas no exterior é totalmente improcedente, sob este aspecto

Ademais, destacou que o STF, no julgamento da ADI 2.588/DF, não considerou inconstitucional essa medida. Pelo contrário, afastou por inconstitucionalidade apenas a tributação para os lucros não distribuídos de coligadas estrangeiras residentes em jurisdições de tributação normal da renda.

Cumpre-nos, destacar, nesse ponto, que a razão dessa específica inconstitucionalidade está centrada no conceito de disponibilidade da renda para o contribuinte nacional e não numa suposta tributação de renda de outrem.

Valadão prossegue para aduzir que a norma brasileira possui a natureza de uma regra CFC (*Controlled Foreign Corporations*), a qual corresponde a *normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada ad aeternum, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça*.

Pois bem, as normas CFC são empregadas pela maior parte dos países e, apesar de o Brasil adotar a versão *Full inclusion*, que destoa da maioria das nações, as quais buscam tributar apenas rendas passivas e aquelas oriundas de jurisdições de tributação mitigada, não está isolado no plano internacional (Nova Zelândia, por exemplo, possui modelo similar) e há inúmeras formas de implementação de normas CFC, cujo cerne está na inclusão, no país da sua sede, das rendas auferidas no exterior.

Não há dúvidas de que o artigo 74 da MP 2.158-35 trata-se de uma tributação CFC, a qual em momento algum é afastada de forma expressa por qualquer das regras estampadas na convenção-modelo da OCDE, inclusive pelo seu artigo 7º, cerne do tema ora debatido.

Regras CFC não correspondem a um modelo recente de tributação e muito menos adotado por poucos e irrelevantes países no cenário internacional. Pelo contrário!

São antigos, os debates sobre regras CFC. Datam do início do século passado. Para ficarmos no exemplo mais relevante, o Congresso Norte Americano começou a discutir o tema em 1913, com efetiva implementação da sua legislação em 1962 (vide **ESTADOS UNIDOS. Department of Treasury. *The deferral of income earned through U.S. controlled foreign corporations: a policy study*. Washington, D.C, 2000, disponível em <<https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-SubpartF-2000.pdf>>**), a qual orientou a formulação de leis similares mundo afora, como no Reino Unido.

Ora, diante desse cenário, se a convenção-modelo da OCDE, da qual Estados Unidos e Reino Unido fazem parte, pretendesse afastar as legislações nacionais relativas a regras CFC, não teria feito de forma expressa, clara e cristalina? É evidente que sim.

Diferente do que alguns apregoam, não está em jogo na tributação internacional das rendas transfronteiriças apenas o direito de multinacionais não se submeterem a uma tributação acumulada imposta por mais de uma jurisdição. Há outras dimensões de interesses, como os fatores indutores da tributação e as legítimas e soberanas questões de arrecadação dos estados nacionais.

Nesse último diapasão, os países exportadores de capital são fiscalmente favorecidos por regras centradas na tributação das rendas com base na residência e militam que as normas para evitar a bitributação operem nesse sentido. De forma diametralmente oposta, os países importadores de capital defendem posição oposta, qual seja, que a tributação seja estabelecida pelo critério da fonte.

É nesse jogo de interesses, que são celebrados os tratados internacionais para evitar a bitributação. O modelo da OCDE, inclusive e principalmente o seu art. 7, por corresponder a uma organização composta pelos países desenvolvidos e tipicamente exportadores de capital, possui justamente o viés da tributação com base na residência e, assim, não faria nenhum sentido bloquear as regras CFC.

O correta interpretação do art. 7 se dá, não só em função da sua estrutura gramatical, mas também contextualmente com o pendor de prestigiar a tributação pela residência e não pela fonte.

Esse traço característico da convenção-modelo e especificamente de seu art. 7º é muito bem desenvolvido e explicado por Alan Marcel Warwar Teixeira, ex-Conselheiro do CARF na sua dissertação de mestrado *Tributação em bases universais: da tributação de sociedades controladas brasileiras em razão dos resultados de suas controladas no exterior*, defendida na tradicional Faculdade de Direito da UERJ e a quem tive a honra de coorientar. Segue o trecho específico, pp. 85-87:

(...) se a matriz não operar por meio de filial, mas, p.ex., prestar serviços naquele país sem uma base lá permanente, o país da fonte não poderá fazer retenções sobre os pagamentos efetuados, cabendo apenas ao Estado de Residência a competência para tributar esta operação. Ir além disso é estender o alcance semântico dos termos do art. 7º de modo a limitar competências tributárias fora do escopo do tratado.

Esta é, aliás, a principal finalidade do tratado: limitar a competência tributária do Estado de fonte do pagamento em favor do Estado de residência. O estabelecimento permanente da filial, condição a autorizar a sua tributação plena no país da fonte, nada mais é do que um corolário do próprio princípio de residência.

Ou seja, o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE trata de (i) exclusão de competência do Estado de Fonte em favor do Estado de Residência e (ii) uma exceção a essa regra relativamente a situações quando uma matriz opera por meio de uma filial. Isto é, não alcança, *a priori*, situações envolvendo controladora e controlada, como no caso previsto na TBU.

O entendimento de que o art. 7 trata de filiais e matrizes é, curiosamente, confirmado por Xavier, quando diz “Esclareça-se que, para fins dos tratados, o fato de uma sociedade, domiciliada em um dos Estados (Espanha), ser controlada por outra sociedade, domiciliada no outro Estado (Brasil), não faz da primeira um estabelecimento permanente da segunda”¹. Ou seja, não abrange situações de controladora e controlada.

Quando a Convenção Modelo da OCDE fala de “estabelecimento permanente”, não toma este conceito em sentido genérico para nele incluir as empresas personalizadas; ao contrário, emprega-o em sentido estrito de modo a ressaltar como traço a falta de personalidade jurídica destas entidades empresariais.

A despeito disso, isto é, de admitir que o art. 7º trata de filiais e matrizes, conclui o autor em sentido oposto, quando afirma que o art. 7º primeira parte, combinado com o art. 5º (que define “estabelecimento permanente”), deixa claro “nas relações entre duas pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria, em que uma é controladora da outra, não pode o país de domicílio da primeira (Brasil, controladora) pretender tributar

¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 477.

os lucros da segunda empresa (estrangeira, controlada), domiciliada no outro Estado Contratante.

Além desta primeira incoerência, há outras, ao se admitir a interpretação de que o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE possa impedir a tributação de controladoras no Brasil pela TBU.

A segunda seria admitir que o mesmo artigo 7º – cuja principal finalidade é reafirmar o princípio da residência, por meio da limitação da competência do Estado de Fonte – estaria a funcionar de modo a limitar a competência de um Estado de Residência de tributar seus próprios contribuintes.

Como mencionado no capítulo 1, a convenção modelo da OCDE é um acordo que aumenta a base tributária dos países exportadores de capital em detrimento dos países importadores. Este inclusive é um ponto de notável disputa internacional entre países mais pobres e mais ricos, portanto, fato notório.

Assim sendo, estranho seria extrair deste artigo – um dos principais da convenção – um sentido contrário a tudo aquilo que publicamente se sabe acerca das finalidades desse mesmo tratado, isto é, de ampliar a competência tributária dos Estados de Residência mediante a redução do poder de tributar dos Estados de Fonte.

Curiosamente, embora o Brasil tenha uma história de país importador de capital – e, portanto, de país que tende a se beneficiar mais do critério de fonte –, no caso da TBU, o país funciona como exportador de capital, quando uma empresa nacional se multinacionaliza incorporando controladas no exterior. Assim, nenhuma outra hipótese melhor do que esta representaria a confirmação da competência brasileira de tributar os seus próprios residentes.

Outras seriam as evidências contrárias à interpretação de um suposto conflito do art. 7º com a TBU. Admitindo esta tese como correta, este seria o único artigo com o propósito de, na cabeça, limitar competência do Estado de Residência, destoando do resto do tratado. No máximo, os outros artigos possuem parágrafos que restringem a competência do Estado de Residência de modo a firmar uma partilha da tributação de rendas passivas com o Estado-fonte onde são auferidos esses rendimentos, como, por exemplo, juros, royalties e dividendos. Isto porque, do contrário, tudo acabaria sendo tributado no Estado-fonte.

Como vimos, o trecho acima busca também rebater argumentos de Alberto Xavier, que milita tese oposta favorável ao contribuinte.

A bem da verdade, a maior parte da doutrina nacional e estrangeira adota a linha defendida por Xavier, mas este sentido majoritário está claramente contaminado por considerar apenas ou de forma exasperada uma parte dos interesses em jogo.

Essa doutrina repudia toda e qualquer tributação CFC, independentemente da própria realização de tratados entre os países, naquilo que Tulio Rosembuj, Professor Catedrático da Universidade de Barcelona, designou de forma clara por “ultraterritorialidade ofensiva” e que foi abraçado com entusiasmo em nossas paragens, como pelo próprio Alberto Xavier.

Evidentemente, aqueles que são avessos à tributação dos lucros obtidos pelas controladas no exterior não vão esgotar seu repertório argumentativo apenas em considerações de âmbito constitucional ou de cunho abstrato de direito internacional acerca de um suposto primado de vedação à dupla tributação a pairar sobre as ordens jurídicas nacionais. Afinal, nessa seara, já estão cômicos da derrota aqui e alhures.

Irão lançar mão de outros artifícios, como o de deturpar a interpretação dos tratados internacionais, que claramente foram redigidos considerando outros intentos. Para além das possibilidades hermenêuticas do texto, no que Umberto Eco designou por “superinterpretação”, buscam impor seu modo de pensar sobre textos redigidos com finalidades outras, com o propósito de impor significados inexequíveis por qualquer modo minimamente neutro de interpretação, como gramatical, teleológico, histórico, contextual, etc.

A própria OCDE já se manifestou expressamente e de forma bem clara que sua convenção modelo não afasta a aplicação das regras CFC, nos seus múltiplos formatos adotados pelos Estados.

Nesse sentido, vejamos, os parágrafos 17 e 81 dos comentários ao art. 1º da convenção modelo, que consta da sua *full version*, um documento de mais de 2.600 (duas mil e seiscentas) páginas:

17. Whilst some provisions of the Convention (e.g. Articles 23 A and 23 B) are clearly intended to affect how a Contracting State taxes its own residents, the object of the majority of the provisions of the Convention is to restrict the right of a Contracting State to tax the residents of the other Contracting State. In some limited cases, however, it has been argued that some provisions could be interpreted as limiting a Contracting State's right to tax its own residents in cases where this was not intended (see, for example, paragraph 81 below, which addresses the case of controlled foreign company provisions)

(...)

81. A significant number of countries have adopted controlled foreign company provisions to address issues related to the use of foreign base companies. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign company legislation conflicted with these provisions. Since such legislation results in a State taxing its own residents, paragraph 3 of Article 1 confirms that it does not conflict with tax conventions. The same conclusion must be reached in the case of conventions that do not include a provision similar to paragraph 3 of Article 1; for the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, the interpretation according to which these Articles would prevent the application of controlled foreign company provisions does not accord with the text of paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign company legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign company legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention.

Abaixo, segue a tradução livre desse texto:

17. Embora algumas disposições da Convenção (por exemplo, artigos 23 A e 23 B) sejam claramente destinadas a afetar a forma como um Estado Contratante tributa seus próprios residentes, o objeto da maioria das disposições da Convenção é restringir o direito de um Estado Contratante para tributar os residentes do outro Estado Contratante.

Dentro alguns casos limitados, no entanto, tem sido argumentado que algumas disposições poderiam ser interpretada como limitando o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes em casos em que isso não foi pretendido (ver, por exemplo, parágrafo 81 abaixo, que trata do caso de provisões de controladas estrangeiras).

(...)

81. Um número significativo de países adotou disposições sobre empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas estrangeiras. Embora o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que agora são reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária doméstica, é que elas resultam em um Estado Contratante tributando seus residentes sobre a renda atribuível à sua participação em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de empresas estrangeiras controladas conflita com essas disposições. Uma vez que tal legislação resulta em um Estado tributando seus próprios residentes, o parágrafo 3 do Artigo 1 confirma que ela não conflita com as convenções fiscais. A mesma conclusão deve ser tirada no caso de convenções que não incluam dispositivo semelhante ao parágrafo 3º do artigo 1º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, a interpretação segundo a qual estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de sociedade estrangeira controlada não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o n.º 5 do artigo 10.º. Também não procede quando estas disposições são lidas no seu contexto. Assim, embora alguns países tenham julgado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de empresas estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação de empresas estrangeiras controladas estruturada desta forma não é contrária às disposições da Convenção.

No mesmo documento, a OCDE especificamente aduz que o art. 7º não exerce qualquer função de obstáculo à implementação de regras CFC. Isso consta do parágrafo 14 dos comentários ao referido artigo. Segue sua transcrição:

14. The purpose of paragraph 1 is to limit the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. As confirmed by paragraph 3 of Article 1, the paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 81 of the Commentary on Article 1).

Em tradução livre:

14. O objetivo do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. Como confirmado pelo parágrafo 3º do Artigo 1º, o parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base no seu direito interno relativo a controladas no exterior, ainda que a tributação desses residentes possa ser calculada com base na parte dos lucros de uma empresa residente no outro Estado Contratante, atribuíveis à participação desses residentes naquele empreendimento. Imposto assim cobrado por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não pode, portanto, ser considerado cobrado sobre tal lucro (ver também parágrafo 81 do Comentário sobre o Artigo 1).

E não se diga que esse entendimento da OCDE é algo recente, pois o mesmo parágrafo consta da versão completa do seu modelo desde 2003, quando era numerado por 10.1.

Essa interpretação da própria OCDE acerca do seu modelo de tratado é adotada pelos tribunais superiores mundo afora. Em artigo específico sobre o tema (Tax Treaty Interpretation by Supreme Courts: Case Study of CFC Rules, Revista Direito Tributário Internacional Atual, IBDT, março de 2017), Błażej Kuźniacki, mestre em direito e pesquisador da Universidade de Oslo, analisou a jurisprudência das cortes superiores de diversos países e concluiu:

To sum up, the analysed case law shows that even in the absence of safeguarding clauses in a tax treaty, it is most likely that courts would confirm the compatibility of the CFC rules with tax treaties based on the OECD Model. Generally, it may be done by referring to the OECD Commentary and stating that the application of CFC rules results in taxing the income of domestic shareholders, not the income of the foreign company, and due to purely domestic taxation, no tax treaty issues arise⁴⁷ (e.g. ruling of the Japanese Supreme Court) or by stating that the aim of CFC rules is to prevent tax avoidance, which is also one of the main aim of tax treaties (e.g. ruling of the Finnish Supreme Administrative Court).

Em tradução livre:

Em suma, a jurisprudência analisada mostra que, mesmo na ausência de cláusulas de salvaguarda em um tratado tributário, é mais provável que os tribunais confirmem a compatibilidade das regras do CFC com os tratados tributários baseados no Modelo OCDE. Geralmente, isso pode ser feito referindo-se ao Comentário da OCDE e declarando que a aplicação das regras do CFC resulta na tributação da renda dos acionistas domésticos, não da renda da empresa estrangeira, e devido à tributação puramente doméstica, não surgem questões de tratados fiscais⁴⁷ (por exemplo, decisão do Supremo Tribunal Japonês) ou afirmando que o objetivo das regras do CFC é evitar a evasão fiscal, o que também é um dos principais objetivos dos tratados fiscais (por exemplo, decisão do Supremo Tribunal Administrativo da Finlândia).

As normas CFC não são uma novidade, nem uma particularidade da legislação brasileira. São empregadas por dezenas de países e, pelos envolvidos, há mais de meio século. Considerar que a convenção modelo da OCDE, sem que nenhuma das suas múltiplas e detalhadas cláusulas tratem de forma expressa do tema, afasta regras CFC é querer exercer política e não promover interpretação jurídica.

Como assevera Alan Marcel Warwar Teixeira, em obra já citada anteriormente, p. 92:

(...) dois vieses importantes poderiam ser destacados da convenção modelo da OCDE: o primeiro trata da preferência pela tributação no Estado de Residência, com a consequente limitação da competência tributária do país de fonte, também chamado de “princípio de residência”; o segundo, o de uma indiferença em relação aos efeitos inibidores no fluxo de capitais porventura decorrentes do exercício da competência tributária de um país no sentido de tributar seus próprios residentes, dado não existir qualquer dispositivo na minuta-modelo com essa finalidade, exigindo portanto dos Estados interessados – como o Brasil ou outros – que aditem a minuta modelo se assim o desejarem.

Ou seja, as regras CFC só são afastadas no caso de expressa previsão nos acordos internacionais e esse tipo de cláusula específica está presente inclusive em tratados celebrados pelo Brasil. É o caso do tratado com Eslováquia e República Tcheca (antiga República Socialista da Tchecoslováquia), conforme parágrafo 5 do artigo 23 do Decreto nº 43/1991:

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade de um Estado Contratante, cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não serão tributáveis nesse último Estado.

Cláusula bastante similar também era prevista no parágrafo 5, art. 23, do Tratado com a Dinamarca, Decreto 75.106/1974, que vigorou até 2019:

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

Note-se que ambos os tratados possuem o mesmo artigo 7 da convenção-modelo. Se esse artigo tivesse por finalidade afastar a aplicação de regras CFC, por qual razão se faria constar a cláusula específica no artigo 23?

Enfim, atribuir ao artigo 7 o sentido de bloquear normas CFC, em específico o art. 74 da MP 2.158-35, como pretende o contribuinte, é deixar o Brasil, no pior dos mundos em termos de regulação da tributação das rendas em contexto internacional. De um lado, o modelo OCDE é estruturado para centrar a tributação no critério da residência em detrimento da fonte e, desse modo, favorecer os países mais desenvolvidos exportadores de capital, que rigidamente defendem sua posição política na formulação desses tratados e na aplicação das suas legislações CFC, no cenário interno e internacional. De outro, nas situações não usuais em que o Brasil figura na posição de exportador de capital, busca-se afastar a sua jurisdição tributária por meio de uma “interpretação” deturpada dos tratados.

Em suma, o art. 7º dos tratados firmados pelo Brasil com base na convenção-modelo da OCDE, como aqueles celebrados com Portugal e Equador ora em exame, não afasta a aplicação da regra estampada no art. 74 da MP 2.158-35.

Segunda matéria - incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o artigo 23 do acordo de bitributação celebrado com Equador

A questão da aplicação do art. 74 da MP 2.158-35 em face do Tratado com o Equador (Decreto nº 95.717/1988) adquire especificidade em função do seu art. 23, cujo parágrafo 2 possui a seguinte redação:

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

Apesar de específica, disposição similar é encontrada, não só no tratado com a Espanha, cujo acórdão que enfrentou o tema serviu de paradigma para o recurso especial, como também em mais alguns outros tratados celebrados pelo Brasil. É o caso daqueles firmados com Argentina (Decreto nº 87.976/1982), a Áustria (Decreto nº 78.107/1976) e o Canadá (Decreto nº 92.318/1986).

A linha de argumentação do recorrente pode ser aferida pelo seguinte trecho do seu recurso especial:

(...) a cláusula de isenção reproduzida acima afasta a tributação automática dos lucros do exterior prevista no art. 74 da MP n. 2158-35, uma vez que a isenção dos dividendos não pode coexistir com a tributação dos lucros que lhes deram origem.

Isso porque, a aplicação do art. 74 da MP n. 2158-35 ao caso ora examinado frustraria por completo o alcance da cláusula de isenção, pois os dividendos seriam submetidos à incidência do IRPJ e da CSLL antes mesmo da sua distribuição para a Recorrente, quando ainda apresentam a natureza jurídica de lucros da entidade no exterior.

Além disso, a cláusula de isenção afasta a própria finalidade do art. 74 da MP n. 2158-35, pois a sua intenção é combater o diferimento de lucros do exterior. Por óbvio, não há diferimento da tributação devida no Brasil se os lucros distribuídos por uma sociedade residente no Equador sob a forma de dividendos são isentos de IRPJ e CSLL, por força da aplicação do art. 23 do acordo de bitributação celebrado entre os dois Países.

Pois bem, como havíamos dito anteriormente, os tratados internacionais que regem a tributação da renda não tem por propósito exclusivo poupar os cofres particulares das exações soberanas das nações. Há ainda duas ordens de interesses legítimos que regem tais diplomas normativos. Um deles é o interesse fiscal dos estados, o outro diz respeito aos efeitos indutores da tributação.

Este último é sobremaneira relevante para a interpretação da disposição acerca da isenção dos dividendos. Note-se que, como já pontuamos anteriormente, o Brasil possui tratados em que expressamente se dispõe a não tributar os lucros não distribuídos pelas controladas estrangeiras, enquanto que no tratado celebrado com o Equador, a previsão de isenção é apenas para os dividendos.

Para além da estrita discussão acerca das diferenças jurídicas entre dividendos, lucro da controladora nacional e lucro da controlada estrangeira, estamos diante de técnicas distintas para se evitar a bitributação, que resultam em efeitos diferentes e pretensões indutoras (de política econômico-tributária) também dessemelhantes.

Ao contrário do que milita a defesa, se a isenção prevista no tratado para os dividendos fosse interpretada da forma como propõe, estariam totalmente frustrados os efeitos do art. 74 da MP 2.158-35 de evitar o diferimento dos lucros no exterior.

Dito de outro modo, o que o tratado busca com a cláusula de isenção de dividendos é justamente isentar os lucros que efetiva e imediatamente são disponibilizados para a controladora brasileira em consonância com a política de estímulo à entrada (e retorno) de capitais no mercado nacional.

O Brasil, como país ainda em vias de desenvolvimento e carente de capital, exerce forte política de desoneração tributária na entrada de capital internacional. É o caso da Lei nº 11.312/2006 que reduz a zero a tributação pelo imposto de renda dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior em razão de investimentos em títulos da dívida pública e fundos de investimento.

Por todo o exposto, podemos afirmar com segurança que as isenções de dividendos previstas nos tratados internacionais que regem a tributação das rendas, inclusive o tratado celebrado com o Equador, não afastam a aplicação das regra estampada no art. 74 da MP 2.158-35.

Conclusão

Voto, pois, por conhecer o recurso voluntário em relação às duas matérias para as quais foi dado seguimento e, no mérito, nego provimento ao recurso do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora Designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e expor as razões pelas quais, no mérito, a Turma decidiu dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo com relação aos lucros referentes a Portugal e Equador.

O mérito do presente recurso consiste em definir acerca da “*Incompatibilidade do art. 74 da MP n. 2158-35 com o art. 7º dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil com Portugal e Equador*”, bem como da “*Incompatibilidade do art. 23 do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e o Equador e o art. 74 da MP n. 2158-35*”.

Para ambos os temas, compreendo assistir razão ao sujeito passivo.

A questão não é nova no âmbito deste Colegiado, tendo sido inclusive julgada neste ano de 2022 nos termos dos meus votos nos acórdãos 9101-006.243, 9101-006.245 e 9101-006.246, todos de 9 de agosto de 2022 e decididos por maioria, bem como, acórdãos 9101-006.097 e 9101-006.102, ambos de 11 de maio de 2022 e com resultado proclamado por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento.

Além disso, nesta mesma sessão de julgamento de 6 de dezembro de 2022, esta Turma julgou o acórdão 9101-006.382, também de minha relatoria, tendo o resultado deste julgado sido proclamado por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento.

A discussão meritória do presente recurso especial aborda a relação entre o artigo 7º das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a dupla tributação e o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, no caso de lucros auferidos por sociedades controladas no exterior.

No caso, o auto de infração exige IRPJ e CSLL ano-calendário 2009, referentes aos lucros auferidos por sociedades controladas sediadas em Portugal e no Equador.

Sobre a matéria, pontuo que, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.588, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela:

- a) inaplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais".
- b) aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às controladas localizadas em "paraísos fiscais".
- c) inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que previa a retroatividade da aplicação da norma.

Em relação às coligadas situadas em "paraísos fiscais", bem como às controladas situadas fora de "paraísos fiscais", os Ministros entenderam que não foi alcançado o quórum necessário para declaração da inconstitucionalidade do dispositivo, de modo que, nessa parte, negaram provimento à ADI, porém sem efeito vinculante ou eficácia *erga omnes*.

No caso dos autos, estão em análise lucros de controladas sediadas fora de paraíso fiscal. Nestas hipóteses não há decisão com efeito vinculante e eficácia *erga omnes* a respeito da aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Vejamos o que esta norma dispõe (grifamos):

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. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (Vide ADI nº 2588, 2001) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

Quando da publicação da MP 2.158-35/2001, houve muita discussão sobre se o dispositivo trouxe uma *ficção jurídica* de disponibilização dos lucros ou uma *presunção* de que tais lucros estariam disponíveis para as controladoras². E isso foi assim porque a norma textualmente tratou do lucro apurado pela empresa estrangeira -- e não do efeito de sua apuração no Brasil, que é o registro de tais lucros pela controladora brasileira por força da aplicação do método de equivalência patrimonial.

Tanto é assim que, após a decisão do STF na ADI 2.588, referido artigo foi revogado, passando a legislação a estabelecer a tributação da "*parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos*" (art. 77 da Lei 12.973/2014). Ou seja, somente aí é que a lei passou a prever literalmente a tributação da controladora brasileira, e não mais dos lucros da controlada estrangeira.

Não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior mas apenas estabeleceria a tributação da renda dos sócios/acionistas brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio, valeria no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 -- vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão -- foi literal ao dispor que "os **lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior** serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil"

² Inclusive entre os Ministros do STF, por ocasião do julgamento da ADI 2.588 -- para uma análise mais aprofundada de tais debates v. GERMANO, Livia de Carli. "Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos". São Paulo: Saraiva, 2013, p. 161-163.

(grifamos), ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/02 (art. 7º, §1º). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015³, dentre outros).

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela lei brasileira de tributação universal antes da Lei 12.973/2014 consistia nos lucros das controladas no exterior.

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7º de tais convenções.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel⁴ -- em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

Vejamos o que dispõem as Convenções firmadas pelo Brasil com Portugal e com o Equador:

Tratado firmado com Portugal:

"Artigo 7º

Lucros das Empresas

³ PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

1. Os mais recentes julgados do STJ são no sentido de que o § 1º do art. 7º. da IN 213/2002 violou o princípio da legalidade tributária, uma vez que amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prever a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial. Neste sentido: EDcl no REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 04/09/2014.

2. Agravo regimental não provido.

⁴ VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

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

Tratado firmado com o Equador:

"ARTIGO VII

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 são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente."

O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro os lucros das empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que **seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas)**⁵.

Assim, *"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."*⁶

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque *"O acórdão [do STJ] revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal."*

A ementa do acórdão de embargos de declaração opostos em face do Recurso Especial 1.325.709/RJ esclarece de maneira didática o alcance deste precedente do STJ (grifamos):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.

⁶ GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.

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. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. ALEGAÇÃO DE OFENSA A PRINCÍPIOS E ARTIGOS CONSTITUCIONAIS. SEDE INADEQUADA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

(...)

3. O acórdão embargado abordou dois pontos substanciais: o primeiro, concernente à compatibilidade da legislação interna que prevê a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior com o art. VII dos Tratados contra a dupla tributação que seguem o Modelo OCDE; o segundo, afastada a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, questão já apreciada pelo STF, relativo à compatibilidade do art. 7º., § 1º. da IN 213/02 com aquele dispositivo.

4. Quanto ao primeiro ponto, aduziu o voto condutor do acórdão embargado que, **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.**

5. Acrescentou-se que, 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.

6. Por fim, assentou-se ser ilegal o art. 7º., § 1º. da IN 213/02, porquanto amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prever a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial.

7. (...)

De se ressaltar a menção, feita pelo julgado do STJ acima referido, ao fato de que, ao adotar interpretação diferente e frustrar a aplicação do tratado, o Brasil acaba por ferir pactos internacionais e, inclusive, infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores.

De fato, a Convenção de Viena -- promulgada pelo Brasil nos termos do Decreto 7.030/2009 -- dispõe que, em reverência ao princípio da boa-fé, uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27)⁷. E isso é justamente o que o Brasil acaba por fazer ao pretender tributar lucros do exterior independentemente de sua efetiva distribuição, qualquer que seja a denominação que a legislação adote.

⁷ "Parece-nos que o princípio da boa-fé determina que os Estados signatários de um dado tratado, na construção de sentido a partir de seu texto, não buscarão eximir-se do cumprimento das obrigações assumidas e nem atribuir obrigações não pactuadas à(s) outra(s) parte(s)." (ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 78-79)

Por isso, há inclusive quem afirme que “*Se o Brasil pretende ter um papel destacado na OCDE, como membro ou mesmo na condição atual de key associate, é transcendental que amadureça, que cumpra seus compromissos e que respeite os tratados que assinou. Não custa sempre lembrar o velho e sempre atual brocardo pacta sunt servanda.*”⁸.

Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da autuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista o acordo de bitributação firmado pelo Brasil e o país de tal controlada.

Necessário esclarecer que a conclusão acima não implica que não se possa negar a aplicação do tratado em um dado caso concreto em que se verifique abuso e/ou sua utilização como forma a se atingir como resultado a erosão da base tributária ou desvio artificial de lucros. Tal conduta pode e deve ser realizada pelas autoridades fiscais, mas sempre mediante prova no caso concreto de tal “abuso” ou desvio, e não como regra de tributação de todos os agentes do cenário internacional.

Estas são as razões pelas quais, com o devido respeito às fundamentadas posições em sentido contrário, compreendo que o auto de infração no caso concreto não deve subsistir na parte em que pretendeu tributar os lucros provenientes de controladas sediadas em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo para evitar a dupla tributação.

Observe, por fim, que o racional acima se aplica também à CSLL, tendo em vista que o artigo 11 da Lei 12.202/2015 dispõe expressamente que os tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação alcançam essa contribuição, 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.

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

Lembrando o que estabelece o artigo 106 do CTN:

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

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

(...)

Tendo em vista a eficácia retroativa do artigo 11 da Lei 12.202/2015, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do outro país contratante ou do período em que houver sido celebrado o acordo. Daí porque foi editada a Súmula CARF 140 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020):

⁸ Duque Estrada, Roberto. Entrada do Brasil na OCDE exige respeito aos tratados contra a dupla tributação, disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-mai-10/consultor-tributario-entrada-brasil-ocde-respeito-dupla-tributacao>, acesso em 11 de fevereiro de 2020.

Súmula CARF nº 140: Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Por fim, observo que também não convence o argumento de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 seria uma “norma CFC” (isto é, uma norma destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas) e de que tal classificação seria, por si só, capaz de sustentar a aplicabilidade do dispositivo frente aos tratados para evitar a bitributação. A doutrina questiona a utilidade de tal classificação diante da própria configuração do ordenamento jurídico Brasileiro⁹.

Além disso, em alguns dos tratados firmados pelo Brasil (dentre eles o tratado Brasil-Ecuador, em que o artigo 23 estabelece que os próprios dividendos, quando distribuídos à controladora brasileira, serão isentos de tributação¹⁰), tal interpretação presume uma incompatibilidade lógica entre a lei interna e o tratado, por pressupor que coexistam a isenção dos dividendos e a tributação dos lucros que lhes deram origem¹¹.

Os argumentos acima são suficientes para dar provimento ao recurso especial da contribuinte, cancelando as autuações relacionadas aos lucros do exterior referentes às controladas em Portugal e no Ecuador.

Não obstante, cumpre notar, ademais, que a cláusula de isenção do tratado Brasil-Ecuador também é capaz de afastar, por si só, o argumento de que o artigo 74 da MP 2158-35/2001 funcionaria em tais casos como “regra CFC” (no sentido de que tal dispositivo legal visaria a combater o diferimento de lucros do exterior), já que, por óbvio, não há que se falar em postergação da tributação devida no Brasil se os lucros distribuídos sob a forma de dividendos são isentos.

Observe-se que o argumento de que o artigo 74 da MP 2158-35/2001 tributa o resultado da pessoa jurídica no Brasil é irrelevante para fins de aplicação da cláusula de isenção, pois se o dividendo efetivamente distribuído não pode ser tributado, menos ainda o seu simples reflexo na sociedade controladora, decorrente da avaliação do investimento pelo método de equivalência patrimonial.

É dizer, **especialmente no caso do acordo celebrado com Ecuador** (assim como Áustria e Argentina, por exemplo), o Brasil concordou em jamais tributar os lucros das

⁹ A qualificação das normas brasileiras de Tributação em Bases Universais como “regras CFC” poderia levar à aplicação dos comentários às Convenções Modelo, na parte em que estes indicam que tais convenções não afastam a tributação automática do lucro de uma CFC. Não obstante, mesmo autores que consideram as regras brasileiras como regras CFC observam que “tal caracterização não afasta, de forma alguma, a interpretação de que os Comentários da OCDE e da ONU às suas Convenções Modelo não consideraram sistemas como o brasileiro e sua formulação” (ROCHA, Sergio André, cit. p. 384). Coloca-se em xeque, assim, até mesmo a utilidade em se qualificar o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como regra CFC.

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

¹¹ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 386.

sociedades estrangeiras, seja enquanto mantidos no exterior, seja quando distribuídos para a pessoa jurídica no País.

A aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, da forma como pretendida pela autoridade autuante, frustraria por completo o alcance da isenção prevista no artigo 23 do tratado, pois os dividendos seriam submetidos à incidência de tributos no Brasil antes mesmo da sua distribuição para a sociedade controladora aqui situada, quando ainda apresentam a natureza jurídica de lucros da entidade no exterior. A interpretação leva à conclusão por uma incoerência lógica interna do tratado e, só por esse motivo, já merece ser descartada.

Vale mencionar que a OCDE, no **Relatório da Ação 3 do BEPS**¹², indica que os países que adotam regras CFC devem levar em conta os acordos de bitributação firmados, devendo assim revisar os acordos de bitributação que adotam o método da isenção, a fim de que não tenham que conceder isenção de imposto de renda para os lucros que pretendem tributar com tais regras domésticas de tributação automática de lucros auferidos no exterior. Veja-se:

136. The way in which a country should eliminate double taxation that may result from its CFC rules also needs to take account of that country's tax treaty obligations.

137. The elimination of double taxation found in bilateral tax treaties may vary considerably from the wording of Articles 23 A and 23 B of the *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* (OECD, 2010). States should therefore carefully review the relevant provisions of their tax treaties when designing their CFC regimes in order to make sure that they are not inadvertently required to apply the exemption method to income that they wish to tax under these regimes',

Ora, se a própria OCDE ressalta a necessidade de revisão dos acordos de bitributação em vista de regras CFC, é justamente porque, uma vez prevista em tais tratados, os Estados permanecem obrigados a cumprir a obrigação, assumida no plano internacional, de isentar os dividendos provenientes do outro Estado contratante, independentemente do alcance das suas regras domésticas de tributação em bases universais.

Vê-se, portanto, a despeito da infrutífera discussão sobre se o artigo 74 seria ou não “regra CFC”, é fato que a isenção concedida aos dividendos nos acordos de bitributação definitivamente **não pode coexistir** com tributação dos lucros que servem de base para a distribuição dos dividendos.

É dizer, nos acordos em que o Brasil adotou o método da isenção, de forma ainda mais contundente as regras brasileiras de tributação em bases universais devem ser prontamente afastadas, sob pena inclusive de violação do compromisso assumido perante o outro Estado contratante de não tributar os dividendos.

A conclusão acima não se altera caso eventualmente os valores não tenham sido efetivamente tributados no outro país. A questão é que o Brasil firmou um acordo internacional autolimitando a sua competência para a tributação de determinados valores, e sem condicionar tal limitação a que o outro país efetivamente exerça a sua competência tributária.

¹² OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Por essas razões, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A exigência em tela tem em conta lucros auferidos no exterior por intermédio das investidas *BENTO PEDROSO CONSTRUÇÕES S/A - BPC, CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT DEL ECUADOR S/A – CNO EQUADOR, TENENSE OVERSEAS CORPORATION - TOC e ODEBRECHT CONSTRUCTION IC – OCI*. A investida OCI apresentou prejuízo no ano-calendário fiscalizado; a investida TOC teve lucro reduzido por prejuízos acumulados e com compensação de tributos pagos no exterior; a investida CNO teve lucros apurados no Equador, país com o qual o Brasil mantém tratado para evitar a dupla tributação; e a investida BPC estaria em condição semelhante, situada em Portugal.

A autoridade lançadora referiu a legislação de regência e observou que *o Poder Judiciário, em decisão unânime da Terceira Turma do Tribunal Regional da 2ª Região, já se manifestou favoravelmente à tributação, no Brasil, dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior, não havendo que se falar em violação de tratados internacionais que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da OCDE* (processo nº 2003.51.01.002937-0). Apontou, ainda, decisões neste sentido deste Conselho, bem como a decisão de 1ª instância proferida em face da mesma Contribuinte, nos autos do processo administrativo nº 12448.736514/2011-98. Referida decisão, já se diga, foi mantida diante de sua confrontação em recurso voluntário, no Acórdão nº 1201-001.549, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa: RENDIMENTOS DO EXTERIOR.

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.

ART 74 DA MP 2.158, DE 2001. ART. 43 DO CTN.

O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, autorizado pelo art. 43, I, § 2º do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001, determinou o momento em que se considera ficta a disponibilização do lucro, que passou a ser pelo regime de competência, e não de caixa

LUCROS DO EXTERIOR

Os lucros recebidos do exterior pela controladora brasileira, segundo o regime de competência, pela própria definição do 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não se tratam de dividendos pagos, mas de lucros ou resultados auferidos pela controladora, na proporção da sua participação e no regime de competência.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento de CSLL decorrente do de IRPJ, o decidido em relação a este.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO

Improcede o pleito de compensação do IRPJ e CSLL relativos a lucros recebidos do exterior não declarados, exigidos de ofício, se os resultados das controladas indiretas já foram consolidados na controlada direta conforme atesta empresa de auditora, e os impostos pagos pela controlada indireta em questão já fazem parte dos Demonstrativos Financeiros, em relação aos quais a autuação já havia compensado os impostos recolhidos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

Houve oposição de embargos, acolhidos sem efeitos infringentes no Acórdão nº 1201-001.918, e o recurso especial interposto já foi sorteado para relatoria da Conselheira Livia De Carli Germano.

Aqui, a autoridade lançadora se manifestou quanto à compensação dos tributos pagos pela investida BPC, situada em Portugal – rejeitando-os na parte em que correspondentes a resultados de investida indireta (situada na Líbia) cujos resultados não estavam consolidados na BPC -, bem como dos tributos apontados para a investida TOC, situada em Ilhas Caymann – cujos resultados de investidas indiretas não estavam nela consolidados, nem reconhecidos pela fiscalizada. Ao final, a incidência sobre os resultados de BPC foi reduzida por tributos pagos em Portugal. Já para a investida CNO (Equador), não houve qualquer compensação.

A decisão de 1ª instância manteve integralmente a exigência e o Colegiado *a quo* assim decidiu no Acórdão nº 1301-003.001:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para permitir a dedução do imposto pago no exterior pelas controladas indiretas e restabelecer a glosa de prejuízos apurados pela controlada "TOC". Vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior, Nelso Kichel e Ângelo

Antunes Nunes que votaram por negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, em primeira votação, foram vencidos ao votarem por dar provimento ao recurso voluntário por entenderem inaplicável o art. 74 da MP 2.158-35/01 em face do tratado para evitar a dupla tributação e corretos os ajustes de base de cálculo do lançamento e deduções do imposto devido realizados pelo contribuinte, e, em segunda votação, vencidos no que diz respeito à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário. Divergiu do relator para entender pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e aplicável o art. 74 da MP 2.158-35/01 e não aplicável o tratado para evitar a dupla tributação. No mais, acompanhou o relator em relação aos ajustes na base de cálculo do lançamento e à dedução do imposto devido. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto votou pelo provimento parcial do recurso voluntário em menor extensão para permitir a dedução do imposto pago no exterior pelas controladas indiretas e restabelecer a glosa de prejuízos apurados pela controlada "TOC", não acatando a exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das variações cambiais referentes aos resultados da controlada indireta "OSEL" que refletiram nos resultados da controlada direta "TOC", tendo sido designado redator do voto vencedor em relação à aplicação do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/01 e não aplicação dos tratados para evitar bitributação, da não exclusão da base de cálculo das variações cambiais de controlada indireta e em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício. Votação iniciada na reunião de março de 2018, ocasião em que somente o Conselheiro Relator proferiu seu voto, tendo sido reiniciada na reunião do mês de abril de 2018 com os votos proferidos pelos demais Conselheiros presentes naquela sessão, com exceção do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que requereu vista dos autos.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento, em exame de admissibilidade, na matéria *“incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35 e o artigo 7º dos acordos de bitributação celebrados com Portugal e Equador”*, isto em face dos paradigmas n.º 101-95.802 e 1402-002.388. Já a matéria *“incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35 e o artigo 23 do acordo de bitributação celebrado com Equador”* teve seguimento em sede de agravo, em face apenas do paradigma n.º 101-95.802.

Esta Conselheira compreende caracterizado o dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 101-95.802, mas já manifestou divergência contra a admissibilidade do paradigma n.º 1402-002.388 em voto declarado no citado Acórdão n.º 9101-006.243, nos seguintes termos:

A I. Relatora conheceu do recurso especial da Contribuinte sob o entendimento de que a aplicação do racional do paradigma n.º 1402-002.388 reformaria o recorrido por conceber o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina como norma de bloqueio da tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

Contudo, discorda-se de sua premissa, constituída a partir de discussões estabelecidas a respeito do referido paradigma no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9101-004.060, de que o diferencial suscitado por ocasião daquele debate não poderia afetar esta análise de conhecimento, porque significaria exigir de terceiros o conhecimento de peculiaridades não mencionadas no voto condutor do paradigma. Em verdade, como se demonstrará adiante, tais peculiaridades foram expressas em declaração de voto juntada ao paradigma e os votos diferenciados manifestados pelos demais Conselheiros daquele Colegiado permitem validamente concluir que outra foi a matéria discutida naqueles autos. Para além disso, o diferencial presente no paradigma foi reafirmado em julgamento de recurso especial contra ele interposto, publicado em acórdão anterior à interposição do recurso especial sob exame.

Necessário, primeiro, historiar que referido paradigma já se prestou à caracterização de dissídios semelhantes, apreciados nos Acórdãos n.º 9101-004.763¹³ e 9101-005.809¹⁴, e em ambos conhecidos de forma unânime, com votos favoráveis desta Conselheira. Contudo, no primeiro precedente, a ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner ressaltou que:

Quanto à outra matéria admitida ("impedimento à tributação dos lucros provenientes da Sadia GMBH, por força do Tratado Brasil-Áustria"), verifica-se que o mesmo paradigma (Acórdão n.º 1402-002.388) foi apresentado em recente acórdão da CSRF, em que o recurso de outro contribuinte foi admitido por maioria de votos (Acórdão n.º 9101-004060, de 12/03/2019). Em que pese ter sido vencida quanto ao conhecimento naquele caso, curvo-me à decisão da maioria do colegiado que considerou a similitude suficiente para conhecer do recurso a partir desse paradigma. De fato, as discussões estabelecidas para fins de divergência acerca da prevalência ou não dos acordos internacionais em detrimento da aplicação da legislação nacional pautaram-se nas respectivas análises de tratados assinados pelo Brasil com países distintos, porém ambos seguindo a redação da Convenção-Modelo da OCDE e com disposições essencialmente semelhantes.

Como mencionado pela I. Relatora, o ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei também divergiu do conhecimento do recurso especial no citado Acórdão n.º 9101-004.060, declarando voto nos seguintes termos:

Com o devido respeito, a presente declaração de voto se presta a esclarecer porque, a meu entender, o recurso especial sob análise não deveria ser conhecido, também, quanto à matéria "prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna".

O acórdão paradigma n.º 1402-002.388 (e-fls. 2.401 a 2.439), apresentado para caracterizar a divergência sobre este tema, não poderia ter sido admitido porque, infelizmente, o entendimento expresso em sua ementa, não traduz ou representa o real conteúdo do que restou discutido naquele julgamento.

Digo isso porque naquele julgamento – sessão de 14 de fevereiro de 2017 – eu compunha a 2ª turma ordinária, da 4ª câmara, da 1ª seção. Inclusive, naquele acórdão, fiz declaração de voto justamente para esclarecer que o cerne da discussão naquele caso não era a aplicação dos tratados internacionais na legislação tributária interna em si, mas discutia-se, na verdade, o critério e coerência da autuação.

Reproduzo abaixo, a mencionada declaração:

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa MARFRIG ALIMENTOS S/A, ("MARFRIG" " autuada") através do qual foi constituído crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, relativo aos períodos de apuração de 2006 e 2007.

Mais detalhadamente, os tributos foram exigidos em razão de lucros auferidos pelas controladas diretas da autuada, as empresas

¹³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

¹⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

TACUAREMBÓ e INALTER, com sede no Uruguai, bem como as empresas AB&P e QUICK FOODS ("QUICK"), com sede na Argentina.

Especificamente em relação às empresas na Argentina, a fiscalização entendeu aplicável o Tratado para evitar a bitributação, firmado entre o Brasil e a Argentina, para deixar de lançar créditos de IRPJ em relação à AB&P, mantendo apenas a cobrança da CSLL pois, segundo a autoridade autuante, o tratado não teria alcance sobre esta contribuição social, considerando que, ao tempo da celebração do tratado, este tributo não havia sido criado.

Partindo da premissa de que o entendimento desta turma é de que Tratados dessa natureza NÃO servem como norma de bloqueio para a cobrança, nem do IRPJ nem da CSLL, entendimento que pessoalmente não me filio a rigor, se houvesse lançamento sob este fundamento, esta turma teria mantido a cobrança.

Ocorre que, neste caso concreto, a fiscalização sequer chegou a lançar o IRPJ e este Conselho não tem competência de efetuar novo lançamento, apenas rever. Em relação à CSLL a situação é *sui generis*, pois o lançamento se deu, mas com fundamento do não alcance do tratado em relação ao tributo em si, e não com o fundamento de que o Tratado (mesmo hipoteticamente mencionada a "CSLL" em seu texto) não seria eficaz para bloquear a cobrança em relação aos lucros provenientes do exterior e reconhecidos no Brasil.

Diante disso, este Conselho, a meu ver acertadamente, revendo o fundamento do lançamento no caso concreto, resolveu cancelar a cobrança da CSLL, pois o fato da contribuição não estar prevista expressamente no tratado se deu em virtude de que a lei que criou o tributo (Lei 7689/89) não existia ao momento da celebração do acordo internacional.

Nesta linha de entendimento, sendo a CSLL tributo incidente sobre o lucro das empresas, o tratado passa a ser eficaz também em relação ao "novo" tributo. Esta tese se reforça na medida em que todos os tratados firmados posteriormente a 1989 contemplaram expressamente a CSLL em seus termos.

Mas não é só.

Veja-se que para a outra empresa sediada na Argentina, denominada QUICK, a fiscalização não deu a mesma solução.

Diferentemente da AB&P, a QUICK tratava-se de controlada indireta da autuada, ao menos sob o aspecto formal, pois entre a autuada e aquela, havia um empresa sediada no Estado norte-americano de Delaware, denominada BLUE HORIZON LLC. ("BLUE").

Diante desse fato, ao examinar a estrutura societária dessas empresas, a fiscalização entendeu que a empresa norte-americana se tratava de entidade "translúcida", isto é, uma mera empresa de passagem, sem substância, cujo único objetivo seria de obter economia tributária.

A consequência lógica desta postura da autoridade autuante foi considerar a QUICK controlada direta da autuada, lançando os lucros auferidos com base nessa mesma lógica.

Diante desse cenário, este julgador, seguido pelo i. presidente da turma julgadora, entende que não houve a devida coerência da fiscalização ao deixar de aplicar o tratado Brasil Argentina para o caso da QUICK.

Explico: Se os fundamentos para a autuação das demais empresas foram no sentido de que o tratado internacional mencionado serve sim como norma de bloqueio, a desconsideração da empresa BLUE e a visualização da ligação direta entre a MARFRIG (autuada) e a QUICK não poderia desconsiderar o mesmo tratado.

Em outras palavras: Se a empresa norte-americana fosse considerada válida, apenas eventuais tratados ou regras brasileiras aplicáveis (compensação, por exemplo) entre o Brasil e os EUA (na relação MARFRIGBLUE) e de outro lado, entre os EUA e a Argentina (na relação BLUEQUICK) seriam aplicáveis.

A contrario sensu, desconsiderada como foi a existência, para fins tributários, da empresa BLUE, é imperioso reconhecer a eficácia do tratado Brasil-Argentina no caso concreto. Se o fisco entendeu que a relação entre a autuada e a empresa Argentina é direta, também deveria reconhecer o tratado existente entre os dois únicos países envolvidos, e não o fez.

Repita-se: o entendimento majoritário desta Turma é que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses desses autos, o lançamento. Mas é preciso reiterar também que o fundamento da autuação foi diametralmente oposto.

Pois bem. Se o fundamento da autuação foi este, por uma questão de coerência e lógica, deveria ter sido reconhecido o mesmo bloqueio da tributação na relação (de fato) reconhecida e considerada pela mesma fiscalização, entre a empresa brasileira (autuada) e a Argentina, tal qual foi feito em relação à empresa AB&P no mesmo procedimento fiscalizatório.

Diante do exposto, apresento a presente declaração para justificar o voto que proferi no sentido de seguir o entendimento da maioria dos integrantes da turma no caso concreto, porém, "pelas conclusões", aqui devidamente esclarecidas.

[...]

Desta forma, registro aqui meu posicionamento no sentido de que o acórdão paradigma nº 1402-002.388 não é apto para o conhecimento do recurso especial do contribuinte, na medida em que trata de outra matéria, e não a discutida nos presentes autos.

Tal assertiva se confirma no simples exame do Recurso Especial apresentado neste mesmo paradigma, que foi admitido não pela questão dos tratados, mas pelo critério jurídico do lançamento, e também por este motivo foi mantido.

Diante do enfático apontamento no sentido de que aquela Turma tinha o *entendimento majoritário de que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses* de incidência analisadas naqueles autos, quer em relação ao IRPJ, quer em relação à CSLL, cabe observar, com mais vagar, como a decisão daquele Colegiado foi expressa no paradigma:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a

exigência da CSLL exigida sobre o resultado da empresa AB&P e a exigência do IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods. Vencidos: i) em relação ao recurso de ofício os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que votaram por dar-lhe provimento; e ii) em relação ao recurso voluntário o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votou por negar-lhe provimento integralmente; e os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone, que votaram por dar-lhe provimento em menor extensão apenas para cancelar a exigência da CSLL sobre o resultado da empresa AB&P. Designado o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto acompanharam o redator designado pelas conclusões em relação ao cancelamento da exigência IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods.

Centrando foco na decisão acerca dos lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” e “AB&P”, tem-se, como referido na declaração de voto antes transcrita, que a primeira é controlada indireta situada na Argentina, considerada controlada direta mediante desconsideração da intermediária situada em Delaware, enquanto a segunda é controlada direta, também situada na Argentina. Os lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” foram tributados pelo IRPJ e pela CSLL, mas a autoridade julgadora de 1ª instância atribuiu-lhe a mesma isenção, no âmbito do IRPJ, que a autoridade lançadora havia reconhecido na tributação dos lucros auferidos por intermédio de “AB&P”, em razão do Tratado firmado entre Brasil e Argentina. O recurso de ofício neste ponto foi improvido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone. Já no âmbito do recurso voluntário tem-se: i) o voto do relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que mantinha integralmente as exigências de CSLL; ii) os votos dos Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que cancelavam a exigência de CSLL relativa à controlada direta “AB&P”; e iii) o voto do redator ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que cancelou integralmente ambas exigências em razão do reconhecimento do Tratado Brasil-Argentina como norma de bloqueio, acompanhado sem ressalvas pelos ex-Conselheiros Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, e apenas em suas conclusões pelos ex-Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente) e Demetrius Nichele Machei.

É válido concluir que a negativa de provimento ao recurso de ofício e o provimento do recurso voluntário acerca da incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” se deram pela discordância do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Presidente) em relação ao voto do relator, porque se diverso fosse seu entendimento, o recurso de ofício seria provido por qualidade, e os fundamentos do voto vencedor não prevaleceriam, ainda que três fossem as adesões naquele sentido. De toda a sorte, recorde-se que no provimento do recurso voluntário a maioria foi alcançada com a adesão do voto do Presidente e do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Machei, mas sob distintos fundamentos, expressos na declaração de voto deste último.

Em discussões semelhantes, esta Conselheira tem concluído que na análise da similitude dos casos comparados, para avaliação da existência do dissídio jurisprudencial, devem ser consideradas as circunstâncias fáticas específicas do caso apreciado e que foram determinantes para a **decisão** do Colegiado. E assim já fez, inclusive, com o reforço de outro julgado contemporâneo do mesmo Colegiado sobre a matéria, conforme voto declarado no Acórdão nº 9101-005.767:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da Contribuinte, mas divergiu no mérito, para negar-lhe provimento.

De fato, diversamente de outros litígios apreciados na mesma reunião de julgamento, no presente caso o recurso especial deve ser CONHECIDO porque a discussão estabelecida nos acórdãos comparados, acerca da repercussão do valor

de frete, seguro e tributos incidentes na importação, cujo ônus tenha sido do importador, teve em conta o mesmo referencial normativo, vez que nos períodos de apuração autuados (ano-calendário 2009, no recorrido, e ano-calendário 2007, no paradigma) já estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Interessante notar que o paradigma aqui admitido foi editado pelo mesmo Colegiado que proferiu o paradigma nº 1402-003.275, este rejeitado para caracterização da divergência suscitada em recurso especial interposto nos autos de outro processo administrativo analisado nesta mesma sessão de julgamento (16357.002064/2005-15 – Bridgestone do Brasil Indústria e Comércio Ltda¹⁵), fundando-se o não conhecimento do recurso especial na premissa de que os acórdãos comparados se debruçaram sobre cenários legislativos distintos.

De fato, embora ambos acórdãos tenham adotado posição favorável à pretensão dos sujeitos passivos no tema em referência, vê-se que no paradigma destes autos - Acórdão nº 1402-002.814 -, os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Evandro Correa Dias e Leonardo Andrade Couto foram restaram vencidos em face do provimento dado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, cujo voto, no ponto em debate, trouxe a mesma doutrina citada naquele paradigma e também referiu a Instrução Normativa SRF nº 38/97, mas com o acréscimo de que *a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência*. Já no paradigma antes referido - Acórdão nº 1402-003.275 - os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias acompanharam o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves que, embora citando como fundamento o mesmo voto aqui apresentado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, dele destacou a referência específica ao tratamento facultativo do ajuste, como estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 38/97, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2000. A concordância dos Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias, bem como o destaque à legislação específica, evidenciam que a interferência da interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF nº 38/97 foi determinante para a decisão adotada no Acórdão nº 1402-003.275, enquanto a prevalência da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resultou em votos divergentes dos mesmos Conselheiros no Acórdão nº 1402-002.814.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, em seu Anexo II:

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

[...]

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) **decisões** divergentes por matéria.

[...] (*negrejou-se*)

Esta Conselheira, assim, tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisões** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos **votos** condutores dos julgados comparados. Assim,

¹⁵ Acórdão nº 9101-005.765, no qual, por maioria de votos, foi negado conhecimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo conhecimento, e votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Os demais Conselheiros - Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek - acompanharam o voto do Conselheiro relator Luis Henrique Marotti Toselli

se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que afetam a **decisão** da matéria, não basta a constatação de que alguma passagem do **voto** condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado e com a formatação do **voto** dos demais Conselheiros que acompanharam o **voto condutor**. Ou seja, **decisão**, nos termos regimentais, não é, apenas, o voto condutor do acórdão, mas sim **o conjunto de votos da maioria que faz desse voto o condutor do acórdão**.

No paradigma nº 1402-002.388 resta fora de dúvida que o Presidente do Colegiado e o Conselheiro que declarou seu voto somente acompanharam o Conselheiro redator do voto vencedor em suas conclusões porque estavam frente a acusação fiscal que excluía do litígio a discussão acerca de o Tratado firmado entre Brasil e Argentina impedir, ou não, a incidência sobre os lucros tributados, vez que submetido àquele Colegiado, em sede de recurso voluntário, apenas, o debate quanto à eficácia do acordo em relação à incidência da CSLL, mormente tendo em conta que a divergência do Presidente em relação ao voto do Conselheiro Relator na apreciação o recurso de ofício consolidou a interpretação da autoridade julgadora de 1ª instância de que o lançamento em questão deveria ser examinado sob o pressuposto adotado pela autoridade fiscal, ou seja, de que o Tratado firmado entre Brasil e Argentina impediria a incidência do IRPJ sobre os lucros auferidos no exterior pela empresa brasileira. A **decisão** do outro Colegiado do CARE, assim, afasta a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos por intermédio da investida de “Quick Foods” porque a própria autoridade fiscal reconheceu, em face da outra investida situada na Argentina, isenção de IRPJ com base no Tratado Brasil-Argentina, efeitos que, assim, deveriam ser estendidos a ambas investidas, inclusive em relação à CSLL.

Adicione-se que à mesma conclusão chegou este Colegiado ao apreciar recurso especial interposto contra este paradigma. A ementa do Acórdão nº 9101-003.664 é expressa neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO. ART. 7º. LUCROS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

No caso de a autoridade fiscal ter reconhecido a incidência do acordo de bitributação, a sua aplicação deve ser realizada de forma consistente. Impossibilidade de inovação de lançamento pelo afastamento do tratado.

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. EXERCÍCIO FISCAL DA EMPRESA ESTRANGEIRA.

Sendo distintos os exercícios fiscais, devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL, em 31/12 de um determinado exercício, os lucros apurados conforme o exercício fiscal disciplinado pela legislação estrangeira.

Destaque-se que referido julgado foi publicado em 27/09/2018, antes da interposição do recurso especial aqui sob exame, ocorrida em 21/08/2019 (e-fl. 6877). Assim, para além de o próprio paradigma nº 1402-002.388 trazer as evidências suficientes dos contornos específicos do debate lá estabelecido, tem-se que quando a Contribuinte o selecionou para demonstração da divergência já havia, em acréscimo, a interpretação desta 1ª Turma da CSRF acerca daquela distinção.

No presente caso, a Contribuinte pretende afastar a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de investidas situada na Argentina (Maltaria Pampa, LAMBIC AS e Hohneck Sociedad Anonima), acerca dos quais a autoridade fiscal afirmou a tributação

pelo IRPJ e CSLL na data da apuração do balanço da investida, sob a premissa de que tal tributação não seria afastada pelos tratados e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Neste cenário, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente tais exigências. O debate no Colegiado *a quo*, por sua vez, ficou limitado à necessidade de observância, ou não, dos tratados internacionais na tributação de lucros auferidos por intermédio de investidas situadas na Argentina: enquanto o voto do relator, ex-Conselheiro Rogério Aparecido Gil, nesta parte vencedor, conclui que *não há incompatibilidade entre a disciplina estabelecida pelo art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 e as normas veiculadas nos arts. 7º e 10 dos T2T celebradas pelo Brasil com a Dinamarca e a Argentina, pois o art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 (i) não tributa o lucro auferido pela empresa estrangeira (tributação vedada pelo art. 7º) e (ii) não se refere a eventuais dividendos recebidos, vez que restrita a tributação à parcela do lucro auferido pela empresa estrangeira correspondente à participação da empresa brasileira (método da equivalência patrimonial)*, os votos dos Conselheiros divergentes possivelmente se alinharam ao voto declarado pelo Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, no sentido da impossibilidade de tributação dos lucros de empresas controladas sediadas em países que firmaram Tratado com o Brasil para evitar a dupla-tributação.

Não é possível deduzir, assim, que o outro Colegiado do CARF decidiria a questão em tela de forma de diferente. A discussão lá estabelecida tinha outros parâmetros fáticos.

Conclui-se, do exposto, que os acórdãos comparados se distinguem em pontos determinantes para a decisão dos Colegiados acerca da repercussão, no âmbito das incidências sobre lucros auferidos por intermédio de controlada no exterior, de acordos internacionais firmados pelo Brasil com o país de domicílio da investida. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

[...]

Estas as razões, portanto, para divergir da I. Relatora, e NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No presente caso, concordando com a caracterização do dissídio em face do paradigma nº 101-95.802, o presente voto é no sentido de acompanhar o I. Relator em sua conclusão em favor do CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte nas duas matérias admitidas.

No mérito, a questão posta já foi apreciada por este Colegiado na sessão de 6 de junho de 2018. Naquela ocasião os Conselheiros acordaram, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial, *vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento*. O Conselheiro Redator Fernando Brasil de Oliveira Pinto foi acompanhado pelos Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em exercício).

A decisão está formalizada no Acórdão nº 9101-003.617:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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

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

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

Naqueles autos a divergência também foi suscitada em face de tributação de lucros auferidos pela Contribuinte por intermédio de controlada direta situada em Portugal e no Equador. As razões de decidir expostas no voto condutor do referido julgado, a seguir transcritas, são aqui adotadas por refletirem o entendimento desta Conselheira acerca da matéria:

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

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

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

Pois bem, passo a analisar o tema.

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

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

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

Depois de inúmeras controvérsias legislativas¹⁶, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL¹⁷; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer

¹⁶ Tais controvérsias surgiram com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas Controlled Foreign Corporations – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

¹⁷ Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/ 99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-se:

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

[...]

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

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional¹⁸. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* CFC.

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

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade. Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente eleger para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se

¹⁸ Cf. João Francisco Bianco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

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 43¹⁹.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Países Baixos²⁰:

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

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

Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

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

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

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

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº

2.158-35/ 01 não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

¹⁹ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

²⁰ Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 355, de 2 dezembro de 1991.

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

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional²¹ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:*

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”.²²

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

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

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

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 910100-2.330:

importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*” o sentido restritivo de

impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua

²¹ Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

²² GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407408.

Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda “atribuída aos acionistas” (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição²³.

²³ Conforme OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, pp 13 e 14. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/bepsreports2015executivesummaries.pdf>>. Acesso em 10 de maio de 2017. Eis o texto em sua originalidade: “Definition of income – Although some countries’ existing CFC rules treat all the income of a CFC as “CFC income” that is attributed to shareholders in the parent jurisdiction, many CFC rules only apply to

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 213/02²⁴.

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)²⁵. Veja-se:

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

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

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incide 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.

certain types of income. The report recommends that CFC rules include a definition of CFC income, and it sets out a nonexhaustive list of approaches or combination of approaches that CFC rules could use for such a definition”.

²⁴ 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.

²⁵ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano 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 alegado que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado

se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de técnicas da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

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

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

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

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

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

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

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

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

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

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

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 910100-2.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

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

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

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso.

Nestes termos, o precedente presta-se a afastar a pretensão de inaplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em razão do disposto no art. 7º do Tratado para evitar dupla tributação, vez que demonstra inexistir incompatibilidade entre a norma interna e o acordo internacional, incidindo a tributação sobre os lucros auferidos pela controladora brasileira, o que afasta a aplicação dos Artigos 7 dos referidos Tratados, bem como se opõe à pretensão erigida a partir do Artigo 23 do Tratado entre Brasil e Equador.

Com bem exposto em outro precedente, Acórdão nº 9101-002.561, a tributação dos lucros da empresa brasileira *não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento*, pois como a controladora brasileira detém **poder de decisão** sobre a investida, *pode optar em não receber os lucros auferidos* e assim operacionalizar *um diferimento em tempo indeterminado da tributação*.

E isto também em razão de a norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 se enquadrar no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled*

Foreign Corporations – CFC), consoante tem decidido este Colegiado, como é exemplo o Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. De seus termos são extraídos os fundamentos para reafirmar a compatibilidade da norma legal em referência com o Artigo 7 e 10 do acordo internacional, em análise feita tem em conta os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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:

...

§ 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.

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

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

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

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):

*“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas **por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído**”. [grifo nosso]*

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus

acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

*Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral **poderá**, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.*

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º [...]

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo

com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014, redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

*23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. **Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.**²⁶ (Negritou-se).*

²⁶ The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of member and nonmember countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.

*Por seu turno, relevante ressaltar que **a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, visto que se estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação.** Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o*

legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 69-70 (disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

*Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil. A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, **que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996**, isto é, todos concordam que se tratam de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: **não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.** (Negritos e sublinhados no original).*

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (fls. e-2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso

contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

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

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

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

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

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

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

...

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

...

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.

...

§ 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.

...

§ 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.

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, § 5º, abaixo transcrito:

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.

...

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas “(“lucros” –*profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado. Assim, se tiver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou tiver um subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados **também** pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente à atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

*10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. **Em contrapartida, este número não***

restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa. O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º).²⁷ (Negritou-se).

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.²⁸ É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law*. E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da

²⁷ No original em inglês: 13. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises [that are residents] of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10). UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 144 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio (OCDE). Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, fl. 179-180.

²⁸ O relatório da OCDE sobre o tema, publicado após os estudos da Organização, data de 1987 (OECD. Double Taxation Convention and the Use of Base Companies. Paris: OECD, 1987.)

situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).²⁹ Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for o caso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cujas relações se inserem no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda – veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucro auferido por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

8. O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

²⁹ Conforme Klaus Vogel: “(C) Relation between Art. 9 (1) and the distributive rules: Both Art. 7 and Art. 9 indicate that business profits should be taxed in the State in which the originate economically. According to Art. 7, this may be the enterprise’s State of residence or the State of the permanent establishment. According to Art. 9, it should be the State of residence of the enterprise the profits of which were reduced. Art. 7, read in conjunction with Art. 23 serves the purpose of avoiding double taxation of one and the same taxpayer by the State of residence and by the State of source. Art. 9 differs from Art. 7 and the other MC distributive rules in that it deals with the relationship of Two States of residence and the taxation of legally independent taxpayers, each of them by his State of residence. In essence, however, there is a close connection with the typical distributive rules inasmuch as Art. 9 concerns the question of whether an element of profits which has been (or possibly will be) subjected to tax in the foreign contracting State may nevertheless be attributed to, and taxed in the hands of, a domestic enterprise. Consequently, Art.9 is designed to avoid economic double taxation[...].”(Negritos no original). VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation. 3 ed. Londres: Kluwer, 1991, p. 518.

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).³⁰

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos – que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's length* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência).³¹ Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento

³⁰ É o que claramente se denota do Manual da ONU sobre a Administração de Tratados de Dupla Tributação para Países em Desenvolvimento, conforme abaixo: Business profits derived by nonresidents in the source country are potentially taxable under several provisions of a tax treaty, depending on the type of business activity. For example, profits from immovable property are taxable under Article 6; profits from international shipping and transportation are taxable under Article 8; profits from holding investments or licensing or leasing property are taxable under Articles 10, 11 and 12; and profits from services may be taxable under Article 14 (United Nations Model Convention, independent personal services) and Article 17 (artists and sportspersons). These other provisions prevail over Article 7, subject to the throwback rules in Article 10 (4), Article 11 (4) and Article 12 (4) of the United Nations Model Convention and Article 12 (3) of the OECD Model Convention. Each provision contains its own threshold for source country taxation. For example, in the case of Ms. X carrying on business as an independent contractor, her profits would be taxable under Article 14 of the United Nations Model Convention, whereas the income earned by Xco would be taxable under Article 7. The MNE [Empresa Multinacional] that carries on business in the source country through a PE [estabelecimento permanente] would be taxable under Article 7, but under Article 10 if it carries on business in the source country through a local subsidiary when the subsidiary distributes the profits in the form of dividends. (Negritos, itálicos e acréscimos nossos) Ver em LI, Jinyan. Taxation of nonresidents on business profits. In: TREPELKOV, Alexander; TONINO, Harry; HAIKA, Dominika (Edits). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: UN, 2013, p. 205. Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.

³¹ Conforme se pode ler em SOLUND, Stig ; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira . The Commentary on Article 9 The Changes and Their Significance (Transfer Pricing) and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. Bulletin for International Taxation, v. 66, p. 608-612, 2012.

deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.³²

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional³³ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país.

Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.³⁴

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net,³⁵ decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas

³² OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio (OCDE). CEF/DGI/MFPortugal. Versão Condensada. Coimbra: Almedina, 2005, p. 173.

³³ Ver e.g., LANG, Michael. "CFC Regulations and Double Taxation Treaties". Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 51-58 (2003).

³⁴ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

³⁵ Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Ver também <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

*El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. **En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados.** Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional.*³⁶ (Negritos e itálicos nossos).

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyi ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 265505), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *GyoHi*), tratando da aplicação da Convenção Japão-Singapura, dentre outros, **todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.**

Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

³⁶ Disponível em <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). **Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos.**³⁷ É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais.³⁸ (Negritou-se).

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes.³⁹ O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu.

³⁷ Nota nossa ao comentário: está a referir-se às normas CFC.

³⁸ 39. Where dividends are actually distributed by the base company, the provisions of a bilateral convention regarding dividends have to be applied in the normal way because there is dividend income within the meaning of the convention. Thus, the country of the base company may subject the dividend to a withholding tax. The country of residence of the shareholder will apply the normal methods for the elimination of double taxation (i.e. tax credit or tax exemption is granted). This implies that the withholding tax on the dividend should be credited in the shareholder's country of residence, even if the distributed profit (the dividend) has been taxed years before under controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect. However, the obligation to give credit in that case remains doubtful. Generally the dividend as such is exempted from tax (as it was already taxed under the relevant legislation or rules) and one might argue that there is no basis for a tax credit. On the other hand, the purpose of the treaty would be frustrated if the crediting of taxes could be avoided by simply anticipating the dividend taxation under counteracting legislation. The general principle set out above would suggest that the credit should be granted, though the details may depend on the technicalities of the relevant legislation or rules) and the system for crediting foreign taxes against domestic tax, as well as on the particularities of the case (e.g. time lapsed since the taxation of the “deemed dividend”). However, taxpayers who have recourse to artificial arrangements are taking risks against which they cannot fully be safeguarded by tax authorities. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 189 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Património. Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 242-243. (Negritou-se).

³⁹ AUST, Anthony. Modern Treaty Law and Practice. London: CUP, 2004, p. 202.

Por tais razões, valem aqui as conclusões assim expostas no referido julgado:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations* – CFC).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Pertinente, ainda, consignar aqui as razões expostas no mesmo voto condutor do Acórdão nº 9101-002.332, para afirmar a validade desta interpretação quando confrontada com os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.325.709:

Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.

Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.

A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.

1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expendido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendendo há bastante tempo.⁴⁰

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010) (esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerando que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expandidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

⁴⁰ Conforme se pode verificar em VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 286-295.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de “qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação”, como segue (fls. 54-55 do ref. Acórdão):

*Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. **Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação.** Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber: “[Transcrição do art. 26]”*

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum.

O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte, mantendo a incidência afirmada pelo Colegiado *a quo* em relação aos lucros lá analisados e aqui parcialmente questionados, no que se refere às investidas situadas em Portugal e no Equador.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA