



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.000116/2007-16
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.109 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2022
Recorrente SERRANO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e portanto não o aproveita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

SERRANO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº **1803-002.484**, de 26 de novembro de 2014, que negou provimento ao Recurso Voluntário, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Exercício:2005 NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.

As empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% por falta de recolhimento de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Cientificado, o contribuinte apresentou Recurso Especial arguindo divergências quanto a três matérias. Como resultado do exame de admissibilidade recursal e agravos, o recurso teve seguimento **parcial**, reconhecendo-se dissídio apenas quanto à matéria **“inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 em relação aos lucros das coligadas não situadas em países considerados 'paraísos fiscais'”**. Indicados como paradigmas na matéria os Acórdãos nº 1103-001.122 e nº 1402-001.713, assim ementados:

Paradigma nº 1103-001.122

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006 IRPJ

LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA DIVIDENDOS FICTOS
LUCROS TRATADO ART. 10 OU ART. 7º

1 - A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 não recai sobre dividendos fictos.

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

Ademais, o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda trata dos dividendos pagos, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente. O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda.

Inaplicabilidade do art. 10 do tratado.

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

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

No julgamento da ADI 2.588DF, com trânsito em julgado em 17/2/14, reconheceu-se a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 em relação a

lucros de coligadas não situadas em “paraíso fiscal”. Efeitos do julgamento da ADI 2.588-DF sobre os lucros da coligada residente na Argentina. Intributabilidade, no País, desses lucros.

CSLL LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA TRATADO

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

MULTA ISOLADA CONCOMITÂNCIA MULTA PROPORCIONAL

Apenado o continente, incabível apenas o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre a CSLL exigida exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário.

Paradigma nº 1402-001.713

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

CONTROLADA NA ARGENTINA. DIVIDENDOS PRESUMIDOS. DISTRIBUIÇÃO À COLIGADA NO BRASIL. TRIBUTAÇÃO.

O art. 74 da MP 2158-34/ 2001 estabeleceu a presunção ficta da tributação de dividendos recebidos por beneficiários domiciliados no Brasil, referentes à disponibilização de lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior.

O Tratado entre Brasil e Argentina não afasta a incidência de tributação, na controladora sediada no Brasil, relativamente aos dividendos disponibilizados pela controlada Argentina e não tributados nesse país.

COLIGADAS NA ARGENTINA E NO PARAGUAI. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DISPONIBILIZADOS. ART. 74 DA MP Nº 215834/ 2001. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal (STF) na apreciação da Adin nº 2.588 referente à aplicabilidade do art. 74, da MP nº 2.15834/ 2001, decidiu pela inconstitucionalidade do dispositivo em relação às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida.

No tocante à matéria que obteve seguimento, o Recorrente aduz que:

- “a previsão do art. 74 da MP 2.158-35/01, determinando que os lucros auferidos no exterior por coligada ou controlada serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados, é inconstitucional, uma vez que impõe uma tributação sobre valor que não representa efetivo acréscimo patrimonial para a Recorrente, afrontando o conceito de renda previsto no art. 43, do CTN, e o de lucro previsto no art. 195 da Constituição Federal. As pessoas jurídicas não podem ser obrigadas a pagar IRPJ e CSLL sobre valores ainda não disponíveis jurídica ou economicamente”;

- “Foi o que restou decidido na ADI 2588, que questionou a constitucionalidade do art. 74, da MP 2158-35 [...] para declarar, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, que a regra contida no art. 74, da MP 2158-35 **se aplica às controladas situadas em países considerados “paraísos fiscais”, mas não às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida** (que não são “paraísos fiscais”) (destaque original);.

- “[...] da decisão consta apenas que ela se aplica aos paraísos fiscais definidos em lei [...]. Ao se debruçar sobre o julgamento da ADI 2588, vislumbra-se que o STF admitiu, indiretamente, que a aplicação do art. 74, da MP 2158-35/2001 se torna abusiva para os casos de controladas sediadas no exterior, em países não considerados como paraísos fiscais, e também para os casos em que coligadas encontram-se nessa mesma situação”;

- “O aresto extraído do art. 74, da MP 2158-35/2001 ‘na data do balanço no qual tiverem sido apurados’ não deve, portanto, ser aplicado ao caso da Recorrente. Isso porque esse dispositivo se aplica, segundo o decidido na ADI 2588, às controladas ou coligadas situadas em ‘paraísos fiscais’. A inconstitucionalidade vislumbra-se em relação aos lucros das controladas/coligadas NÃO situadas em “paraísos fiscais”, perfeitamente aplicáveis ao pleito da Recorrente”;

- “essa discussão já foi levada ao Poder Judiciário em caso semelhante quando da edição da Lei nº 7.713/88, que em seu art. 35 considerava automaticamente distribuído o lucro aos acionistas, no final do período-base, para fins de incidência do denominado Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL). Ao analisar a questão, o plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 35 daquela lei, por entender que tal fenômeno não encontra enquadramento no art. 43, do CTN, salvo em casos como o da firma individual, subsidiária integral ou sociedade de quotas em cujo contrato social haja previsão de distribuição obrigatória de resultados. Naquela ocasião, o STF concluiu que a aquisição de disponibilidade, quer econômica ou jurídica, dos lucros da pessoa jurídica, não ocorre na data da apuração (encerramento do período-base)”;

- “as controladas situadas no exterior são pessoas jurídicas diversas e autônomas, com patrimônio distinto, que não se confundem com a sociedade controladora sediada no Brasil. [...] o simples fato de a empresa controlada no exterior auferir lucros não pode ser confundido com a efetiva disponibilização econômica ou jurídica desses lucros para a sua controladora no Brasil. A disponibilização, por sua vez, é evento futuro e incerto, dependente da deliberação dos sócios ou acionistas da controlada sediada no exterior que produziu o lucro, razão pela qual, a mera apuração de lucros pela controlada não pode ser considerada como hipótese de disponibilização, seja jurídica, seja econômica, em favor da controladora.”;

- “correto o procedimento adotado pela Recorrente, no sentido de adicionar ao lucro líquido de 2004 o valor de R\$ 2.145.532,95 a título de lucros disponibilizados do exterior e não o lucro total auferido pela Yeridan S/A no valor de R\$ 2.496.442,87, já que somente foi disponibilizado à Recorrente como distribuição de dividendos de 2004 o valor de R\$ 2.145.532,95”.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 16/06/2021 (fl. 1118) e em 18/06/2021 (fl. 1132) retornaram ao CARF com as Contrarrazões de fls. 1119-1131, cujos principais argumentos podem ser assim sintetizados:

- com o advento do art. 74 da 2.158-35/2001, os lucros auferidos no exterior passaram a ser tributáveis na data do balanço levantado pela controlada, podendo, conforme casos específicos previstos na legislação, haver antecipação dessa disponibilização;

- conforme a empresa no exterior auferir lucros, esses se manifestam no patrimônio da pessoa jurídica brasileira, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária, por força do dispositivo citado, de modo que correto o procedimento fiscal e o lançamento efetuado;

- sobre os argumentos de defesa lastreados em inconstitucionalidades e ilegalidades, não cabe à CSRF se manifestar (Súmula nº 2 do CARF), eis que entende-se que a apreciação de matérias dessa natureza encontra-se reservada ao Poder Judiciário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Em que pese as Contrarrazões não terem contestado o conhecimento, impõem-se algumas considerações quanto à admissibilidade recursal.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 999-1006 deu seguimento parcial ao recurso, devolvendo para reexame a matéria da **aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001** – especificamente, **aplicabilidade do dispositivo frente a decisão do STF no julgamento da ADI 2588**.

O Recorrente propôs a divergência nos seguintes termos:

“Referente a autuação sobre lucros no exterior (**segundo tema**), colaciona-se como decisão paradigmática o seguinte aresto que julgou a tributação do lucro de controladas e coligadas no exterior [...]:

STF Processo	Órgão Julgador (tipo de recurso)	Data da Sessão	Acórdão
12897.000.193/2010-11	3ª Turma Ordinária / 1ª CÂMARA / 1ª SEJUL / CARF (Recurso Voluntário)	21/10/2014	1103-001.122
16561.000.065/2009-86	2ª Turma Ordinária / 4ª CÂMARA / 1ª SEJUL / CARF (Recurso Voluntário e de Ofício)	03/06/2014	1402-001.713

O primeiro paradigma acima relacionado trouxe à discussão o que seria considerado como dividendo pago, distinguindo-os dos dividendos distribuídos fictamente, considerando a inconstitucionalidade do art. 74, da MP 2158-35/2001 em relação aos lucros das coligadas não situadas em "paraísos fiscais":

[...]

Diante desse julgado, houve o primeiro precedente favorável aos contribuintes sobre a tributação do lucro de controladas e coligadas no exterior desde o julgamento da questão pelos tribunais superiores (STJ e STF), que passaram a ter eficácia *erga omnes* e efeito vinculativo, principalmente no âmbito administrativo.

Posteriormente, com o segundo paradigma (Acórdão 1402-001.713), alinhado com o precedente firmado no CARF, a norma em questão traria uma permissão, em caráter excepcional, posto seu caráter antielisivo, para a tributação de determinadas situações.

Em outras palavras, o paradigma, na esteira do que afirmou o STF na ADI 2588, o art. 74, da MP 2158-35/2001 não se aplica a empresas coligadas situadas em países que não sejam considerados paraísos fiscais e que esse mesmo artigo é aplicado no caso de controladas situadas em paraísos fiscais, o Tribunal Supremo admitiu, de forma indireta, em que pese o claro posicionamento de que tal questão ainda deverá ser objeto de discussão, como abusiva, ou no mínimo bastante discutível, a aplicação dessa regra aos casos em que uma empresa controlada sediada no exterior, em país que não é considerado paraíso fiscal, e também para os casos em que coligadas encontram-se nessa mesma situação [...]

[...]

Portanto, vislumbra-se que os acórdãos paradigmáticos possuem a mesma relação fática da tratada nesse feito administrativo. Sendo assim, o requisito de admissibilidade do Recurso Especial consistente na existência de acórdão paradigma com decisão divergente está perfeitamente preenchido, o que, por sua vez, induz ao conhecimento deste recurso e ulterior julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.” [destaques do original]

O primeiro ponto a destacar, extremamente relevante no contexto da divergência especificamente suscitada, é que a hipótese concreta apreciada nestes autos é de lucros originados de **controlada** – a **subsidiária integral** Yeridan S/A -, situada em país **sem tributação favorecida**, com o qual **não havia tratado bilateral para evitar a bitributação**.

Confirmam-se trechos do voto condutor do acórdão recorrido, que bem representam a situação fático-jurídica apreciada e o entendimento manifestado pelo Colegiado *a quo*:

“A Recorrente discorda do procedimento fiscal argumentando que o lucro auferido no exterior somente pode ser adicionado ao lucro líquido na data em que foram disponibilizados e não na data do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano em que os lucros tenham sido apurados na pessoa jurídica controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito.

[...]

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588 [...] questionou-se a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, que determinam a incidência do IRPJ e da CSLL nos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, independentemente destes tornarem-se efetivamente disponíveis para a

controladora ou coligada no Brasil. Com baixa no Supremo Tribunal Federal (STF) em 25.08.2014 e com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, a matéria ficou assim definida:

[transcrição da decisão do STF na ADI 2588]

Ademais, cabe transcrever a ementa seguinte que bem resume toda a circunstância jurídica aqui tratada:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido.

Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

(RE 541090, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe213 DIVULG 29102014 PUBLIC 30102014)

[...]

Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza fato gerador IRPJ e de CSLL, porquanto as empresas nacionais controladoras têm plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada. Ademais, para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como provento de qualquer natureza, independente de ser um direito ainda não seja exigível, desde que possa ser economicamente avaliado e, efetivamente, acresça ao patrimônio. Ademais, a legislação comercial nacional considera os ganhos auferidos com os investimentos em controladas como integrantes do lucro das sociedades nacionais (art. 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada pelo art. 37 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009).

Ressalte-se que, no caso da Recorrente/Controladora em relação aos lucros obtidos no exterior decorrentes da Yeridan S/A/Controlada situado no Uruguai, que não é paraíso fiscal, e não tem tratado internacional, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela Recorrente/Controladora. Assim, a disponibilidade dos lucros da Yeridan S/A/Controlada depende exclusivamente da Recorrente/Controladora, que detém o poder decisório sobre o destino dos lucros, ainda que não remetidos para o Brasil em sua totalidade no ano-calendário de 2004. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.” [destaques ora inseridos]

Resume-se o entendimento manifestado no aresto ora recorrido:

- no julgamento da ADI 2588 não houve decisão *erga omnes* nem definitiva quanto à situação de “*lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais*” (hipótese dos autos), porquanto não se obteve maioria absoluta de votos;

- as controladoras nacionais têm plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela controlada estrangeira;

- a disponibilidade econômica se configura com o acréscimo de “direito” ao patrimônio, ainda que que não seja exigível, desde que possa ser economicamente avaliado;

- a legislação comercial nacional considera os ganhos auferidos com os investimentos em controladas como integrantes do lucro das sociedades nacionais (art. 248 da Lei nº 6.404/1976, com a redação dada pelo art. 37 da Lei nº 11.941/2009); e

- no caso concreto, sendo a investida uma controlada situada em país “*que não é paraíso fiscal, e não tem tratado internacional*”, tem-se disponibilidade jurídica dos lucros no momento da sua apuração em balanço, pois “*a disponibilidade dos lucros da Yeridan S/A/Controlada depende exclusivamente da Recorrente/Controladora, que detém o poder decisório sobre o destino dos lucros*”.

A demonstração de divergência demanda que os paradigmas indicados se pronunciem sobre situação fático-jurídica similar à apreciada pelo recorrido, qual seja: lucros de controlada situada em país que não seja paraíso fiscal nem de tributação favorecida, e com o qual não haja tratado internacional. Considerações dos paradigmas quanto a cenários alheios ao presente processo são irrelevantes; afinal a divergência há de ser quanto a matéria apreciada pelo acórdão recorrido, e o reexame em via especial só se justifica quando se demonstra que a transposição do entendimento paradigmático ao presente processo alteraria o sentido da decisão recorrida, aproveitando ao Recorrente.

Pois bem.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 999-1006 reconheceu dissídio entre o recorrido os paradigmas na interpretação do quanto decidiu o STF no julgamento da ADI nº 2.588-DF, quanto a lucros de *coligadas* situadas em países sem tributação favorecida. No entanto, viu-se que a hipótese discutida nestes autos é outra, envolvendo lucros auferidos em **controlada, subsidiária integral do contribuinte**, situada em país que não é “paraíso fiscal” nem de tributação favorecida (e com o qual não havia tratado bilateral): Yeridan S/A (Uruguai).

Confira-se o teor do Despacho de Admissibilidade, no essencial à presente análise:

“O primeiro paradigma indicado para este tema encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 1103-001.122

[...]

Entendo que a divergência aqui é clara. Na contramão da afirmação feita pela relatora do voto proferido no acórdão recorrido, o voto proferido no paradigma assentou que "no julgamento da ADI nº 2.588-DF, fixou-se definitivamente o entendimento de que o art. 74 da MP 2.158/01 é constitucional em relação a lucros de controladas domiciliadas em "paraíso fiscal", e **inconstitucional quanto a lucros de coligadas não domiciliadas em "paraíso fiscal"** Assim, a comparação entre as decisões caracteriza a divergência aventada.

O segundo paradigma tem o entendimento a seguir ementado:

Acórdão nº 1402-001.713.

[...]

Como se vê, a mera leitura da ementa do paradigma acima demonstra que o referido julgado assentou idêntico entendimento ao do paradigma anterior, ou seja, que o STF, no julgamento da ADI nº 2.588, teria decidido pela inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-34/2001, em relação às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida.

Assim, em relação a este tema, o Recurso Especial deve ter seguimento.”

(destaque do original)

Entendo que é irrelevante o que tenham afirmado os paradigmas sobre lucros de *coligadas*, pois não é esta a hipótese apreciada nos autos. A hipótese concreta dos autos, apreciada pelo acórdão recorrido, é de lucros originados de **controlada, não domiciliada em “paraíso fiscal”** (e “sem tratado internacional”) – a **subsidiária integral** Yeridan S/A.

A distinção entre coligada e controlada é extremamente relevante, visto que o poder de decisão sobre a destinação de lucros, presente na relação controladora x controlada, tem sido determinante nos posicionamentos jurisprudenciais quanto à aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001. Inclusive assim foi no julgamento recorrido, como evidenciado no voto transcrito supra.

Entendo que os paradigmas não confirmam a divergência aventada e não referendam a tese de defesa, pelo que não aproveitam ao Recorrente, como exposto a seguir.

Análise do primeiro paradigma – Acórdão nº 1103-001.122

O caso paradigmático envolvia lucros de empresas controladas situadas em países sem tributação favorecida, e com os quais o Brasil firmara tratados internacionais para evitar a dupla tributação (Holanda e Argentina).

Primeiro, o paradigma registra que a decisão do STF na ADI 2.588-DF **não** contém pronunciamento definitivo quanto à hipótese de lucros de **controladas** não domiciliadas

em “paraíso fiscal”. Essencialmente, o paradigma adota o “pressuposto da constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01”, e pronuncia que o dispositivo não institui “ficção legal”, mas sim regramento geral de “transparência fiscal” adotado no regime de CFC do Brasil. Ao final, o paradigma erige, como **único óbice** à tributação nos moldes do art. 74 da MP 2.158-35/2001, a existência de “regramentos específicos” em contrário, nos tratados bilaterais firmados pelo Brasil com a Holanda e a Argentina, onde situadas as investidas. Confira-se:

“Anota-se que na ADI nº 2.588-DF o efetivo juízo sobre a constitucionalidade ou não do art. 74 da Medida Provisória 2.158/01 se reservou a:

- a) coligadas não situadas em “paraíso fiscal”, em relação aos lucros das quais foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 (votação por 6 a 4);
- b) controladas situadas em “paraíso fiscal”, em relação aos lucros das quais foi reconhecida a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 (votação por 6 a 4);
- c) lucros de controladas e coligadas apurados até 31/12/01, em relação aos quais foi reconhecida a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158/01 (igualmente por 6 a 4).

Nas hipóteses de lucros de coligadas em “paraíso fiscal” e de lucros de controladas fora de “paraíso fiscal”, não se atingiu o juízo efetivo no julgamento da referida ADI, porquanto não se colheu a votação mínima de 6 votos, num sentido ou noutro.

[...]

Eis a dicção do art. 74 da Medida Provisória 2.158/01:

[...]

O objeto da tributação são os **lucros da investida no exterior** que são considerados como **auferidos diretamente pela investidora no Brasil**.

Ou se pode dizer que *a tributação recai sobre dividendos fictos*? Noutras palavras, o legislador criou uma hipótese de *distribuição ficta de dividendos*?

Pressuposto da apreciação das questões é a **constitucionalidade** do art. 74 da MP 2.158/01. Já se viu que, no julgamento da ADI nº 2.588-DF, fixou-se **definitivamente** o entendimento de que o art. 74 da MP 2.158/01 é **constitucional** em relação a lucros de **controladas** domiciliadas em **“paraíso fiscal”**, e **inconstitucional** quanto a lucros de **coligadas não domiciliadas em “paraíso fiscal”**

O julgamento da ADI nº 2.588DF teve seu trânsito em julgado em 17/2/14, segundo informação obtida no *site* do STF.

Por conseguinte, resulta **afastada a exigência de IRPJ e de CSL** sobre os lucros auferidos pela **Compañia Mega**, domiciliada na Argentina, porquanto se trata de investida **coligada** da recorrente **fora de “paraíso fiscal”**. A participação da recorrente na Compañia Mega é de 34% em seu capital (a YPF S.A. *detém 38% de seu capital*).

Não houve a interpretação *com essa carga de definitividade* em relação a lucros de *controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”*, nem para com lucros de *coligadas domiciliadas em “paraíso fiscal”*. Estamos diante de lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”. Como se sabe, a este órgão é defeso se manifestar sobre constitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2 e o art. 26-A do Decreto 70.235/72 com a redação da Lei 11.941/09.

[...]

[...] o regime de CFC (*Controlled Foreign Corporations*) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva. É um **regime de transparência fiscal distinto** do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A *transparência fiscal* instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de **considerar** os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como *aferidos diretamente pela controladora ou coligada-participante* no Brasil.

Logo, o **regime de CFC do Brasil**, aperfeiçoado pelo **art. 74 da MP 2.158/01**, é o da **tributação dos lucros auferidos no exterior pela** pessoa jurídica no País, **por meio ou por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior**.

Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre os **lucros da investida no exterior** que são **considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil**.

[...]

A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai na essência sobre a **parte** da *one line consolidation* (consolidação em uma linha) **das investidas no exterior** que **corresponda a seus lucros contidos nessa consolidação em uma linha na investidora no Brasil**. Independentemente de os lucros considerados serem os apurados segundo o BR-Gaap ou pelo Gaap local (contabilidade brasileira ou estrangeira), a essência é igual.

Mas, será isso mesmo?

Como o pressuposto é a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01, **em princípio, temos de admitir** na essência aquela afirmação como **regramento geral**.

Anote-se que isso **não é o mesmo que ficção legal**. É, como dito adiante, **“desconsiderar” por lei a personalidade jurídica** da controlada ou coligada, tornando-a **transparente** perante a controladora ou coligada-participante (entidade transparente ou *passthrough entity*). [...]

A questão é se tal colocação pode prevalecer diante de **regramentos específicos**. Precisamente, diante de norma *especial* de tratado, no caso, o art. 7º dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina.

[...]

Ora, o prevalecimento dessa asserção ou interpretação, em face do art. 7º dos referidos tratados, com a devida vênia, seria frontal violação desse.

Esclareço.

O art. 7º dos tratados é textual ao vedar a tributação dos lucros de sociedade residente num Estado contratante por outro Estado contratante.

A aplicação daquela colocação seria simplesmente **desconsiderar a personalidade jurídica** da sociedade residente num Estado contratante (no caso vertente, na Holanda e na Argentina), **para evitar a norma de bloqueio do art. 7º dos tratados!**

Pouco sentido haveria para a existência do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda e do art. 7º do Tratado Brasil-Argentina, se eles não fossem normas de bloqueio para as situações de fato em dissídio.

[...]

[...] Evidentemente o regramento geral tem de ceder diante do regramento especial, ou então esse pouco vale.

[...]

Dizendo por outras palavras o que dissemos antes, o art. 7º do Tratado Brasil-Holanda e o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina são **normas de bloqueio** que recaem **sobre certa objetividade: lucros** auferidos ou apurados pela controlada ou coligada na Holanda e na Argentina. Claro, controlada ou coligada de controladora ou coligada-participante no Brasil. É **isso o que não pode ser tributado** (pelo Brasil).

[...]

Uma coisa é “desconsiderar” a personalidade jurídica **por lei** doméstica **considerando transparente** a sociedade residente no exterior; para **considerar** como já auferidos pela investidora no País lucros auferidos pela investida no exterior (entidade transparente – *passthrough entity*).

Outra, muito distinta, é **querer desconsiderar** a personalidade jurídica das sociedades residentes no outro Estado contratante **com o qual há tratado** para evitar dupla tributação (**art. 7º**), para **considerar** como já auferidos pela investidora no Brasil lucros auferidos pela investida residente no outro Estado contratante.

[...]

Fica, pois, a meu ver, evidente ser aplicável no caso vertente o art. 7º dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina, em face do que não são tributáveis no Brasil os lucros no exterior em discussão.

[...]

À vista de todas as considerações deduzidas, não tenho dúvidas de que o art. 7º dos Tratados Brasil-Holanda e Brasil-Argentina é **aplicável** às situações de fato em discussão, como normas de bloqueio que impedem a tributação dos suportes fáticos em dissídio no Brasil.

Não vejo como se possa extrair conclusão diversa.

Em relação aos lucros auferidos pela Companhia Mega, domiciliada na Argentina, como já havia antecipado neste voto, fica afastada a exigência de IRPJ, por ser a investida coligada da recorrente, fora de “paraíso fiscal”. É o efeito do julgamento da ADI n.º 2.588DF, com trânsito em julgado em 17/2/14.” [negritos do original; demais destaques ora inseridos]

Vê-se que o paradigma **não** referenda a tese defendida pelo ora Recorrente, de que o lucro auferido na investida estrangeira somente deveria ser adicionado ao lucro líquido na data em que efetivamente pago ou creditado à investidora nacional. O único fundamento pelo qual o paradigma afastou a aplicação do art. 74 da MP 2.158/2001 foi o regramento específico em contrário em tratados bilaterais para evitar bitributação, fundamento este inaplicável ao presente feito, dado que neste caso inexistia tratado com cláusula impeditiva.

Análise do segundo paradigma – Acórdão n.º 1402-001.713

No que tange ao segundo paradigma, o Recorrente propõe divergência nos seguintes termos:

“Posteriormente, com o segundo paradigma (Acórdão 1402-001.713), alinhado com o precedente firmado no CARF, a norma em questão traria uma permissão, em caráter excepcional, posto seu caráter antielisivo, para a tributação de determinadas situações.

Em outras palavras, o paradigma, na esteira do que afirmou o STF na ADI 2588, o art. 74, da MP 2158-35/2001 não se aplica a empresas coligadas situadas em países que não sejam considerados paraísos fiscais e que esse mesmo artigo é aplicado no caso de controladas situadas em paraísos fiscais, o Tribunal Supremo admitiu, de forma indireta, em que pese o claro posicionamento de que tal questão ainda deverá ser objeto de discussão, como abusiva, ou no mínimo bastante discutível, a aplicação dessa regra aos casos em que uma empresa controlada sediada no exterior, em país que não é considerado paraíso fiscal, e também para os casos em que coligadas encontram-se nessa mesma situação [...]”

Na sequência o recurso reproduz a ementa do paradigma n.º 1402-001.713, com o seguinte destaque:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Ano-calendário: 2004, 2005.

Ementa: CONTROLADA NA ARGENTINA. DIVIDENDOS PRESUMIDOS. DISTRIBUIÇÃO À COLIGADA NO BRASIL. TRIBUTAÇÃO. O art. 74 da MP 2158-34/2001 estabeleceu a presunção ficta da tributação de dividendos recebidos por beneficiários domiciliados no Brasil, referentes à disponibilização de lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior. O Tratado entre Brasil e Argentina não afasta a incidência de tributação, na controladora sediada no Brasil, relativamente aos dividendos disponibilizados pela controlada Argentina e não tributados nesse país. COLIGADAS NA ARGENTINA E NO PARAGUAI. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DISPONIBILIZADOS. ART. 74 DA MP N.º 2158-34/2001. INCONSTITUCIONALIDADE. O Supremo Tribunal Federal (STF) na apreciação da Adin n.º 2.588 referente à aplicabilidade do art. 74, da MP n.º

2.158-34/2001. decidiu pela inconstitucionalidade do dispositivo em relação às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida. (CARF, Número do Processo 16561.000.065/2009-86 n.º Acórdão 1402-001.713 RECURSO VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO Relator(a) LEONARDO DE ANDRADE COUTO Data de Publicação: 06/08/2014).”
[destaques ora inseridos]

Observa-se que o Recorrente *atribui ao paradigma a interpretação de que o Tribunal Supremo teria “admitido de forma indireta”* que a aplicação do art. 74 da MP 2158-35/2001 às **controladas** estrangeiras fora de paraíso fiscal seria “abusiva” ou “discutível”. No entanto, tal assertiva reflete apenas o ponto de vista ou a interpretação do próprio contribuinte. O Recorrente pretende avançar a tese de que a inconstitucionalidade que o STF reconheceu (frente à hipótese específica de lucros em *coligadas* fora de “paraísos fiscais”) deveria ser “estendida” para abranger hipótese outra, de lucros em **controladas** situadas fora de “paraísos fiscais”.

Contudo, o paradigma n.º 1402-001.713 nada afirma nesse sentido.

O trecho da ementa do paradigma destacado pelo Recorrente registra apenas que o STF decidiu pela inconstitucionalidade do dispositivo em relação a coligadas estrangeiras situadas em países sem tributação favorecida, e nada além disso.

Vale insistir, a hipótese concretamente discutida no presente julgamento é de **controlada** estrangeira, situada em país sem tributação favorecida, com o qual não havia tratado para evitar bitributação. O voto condutor do paradigma n.º 1402-001.713 aprecia hipóteses diversas, nenhuma alinhada com a discutida nestes autos. A rigor nem caberia aqui exame do paradigma mais amplo do que o intentado pelo próprio Recorrente, mas vale registrar que naquele julgamento o único pronunciamento pertinente a lucros auferidos em controlada estrangeira (Holdtotal) foi para **referendar** a tributação nos moldes do art. 74 da MP 2158-35/2001.

Pelos motivos expostos, entendo que os julgados paradigmáticos não se contrapõem, em termos de posicionamento jurisprudencial, aos fundamentos que sustentaram a decisão ora recorrida, identificados no início deste voto.

Entendo, ademais, os paradigmas não suportam a tese recursal, pelo que não aproveitam ao Recorrente.

Não demonstrada divergência que justifica o reexame da matéria em via especial, encaminho voto por **não conhecer** do Recurso Especial do contribuinte.

2 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto