



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16561.720063/2014-74  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 1401-003.587 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2019  
**Embargante** COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL DA DECISÃO CORRIGIDA. CABIMENTO, CORREÇÃO.**

Constatando-se que a decisão embargada incorreu em erro material na identificação do domicílio das empresas controladas sediadas no exterior, corrige-se o erro com a correta indicação dos domicílios, sem efeitos infringentes em face da não modificação do entendimento aplicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, dando-lhes provimento, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Leticia Domingues Costa Braga, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente). Ausente o conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues, substituído pela conselheira Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça.

## **Relatório**

Trata o presente processo de auto de infração relativo à tributação de lucros no exterior. Realizado o julgamento por esta turma, foi dado parcial provimento ao recurso do contribuinte.

Cientificado do acórdão o contribuinte apresentou embargos para correção de contradição erros e omissões. Referidos embargos foram assim relatados.

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela pessoa jurídica acima identificada contra o Acórdão n.º 1401-002.834, exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

O acórdão embargado contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

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

Ano-calendário: 2010

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

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

**DISPONIBILIDADE. ARTIGO 43 DO CTN. RESPEITADO.**

Considerando que o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 estabeleceu o regime de competência e, como consequência, sujeitou as empresas brasileiras à disponibilidade econômica, conclui-se que não há violação ao disposto no artigo 43 do CTN.

**CSLL. REFLEXO.**

As normas de tributação dos lucros auferidos no exterior para o IRPJ aplicam-se à tributação da CSLL.

**TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NO EXTERIOR. BASE DE CÁLCULO. LUCRO APURADO DE ACORDO COM AS NORMAS DO PAÍS DE ORIGEM.**

A base de cálculo de tributação dos lucros auferidos no exterior é o valor do lucro auferido de acordo com as normas do país de origem convertido para reais na data de encerramento do balanço. Não pode servir como base de cálculo o valor do lucro auferido com a reclassificação das contas para a apresentação de balanço de acordo com as normas nacionais.

**DESPESAS COM ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA MANTIDA.**

Mantém-se a glosa de despesas de atualização monetária de tributos com exigibilidade suspensa em face da inexistência de conclusão da ação judicial que determinou a suspensão. Só admite-se a dedução das despesas após o encerramento da lide com a determinação de pagamento do tributo devido.

**COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR. LIMITAÇÃO TEMPORAL. INEXISTÊNCIA.**

Com a edição da MP 2.158-35 não mais existe limite temporal para a compensação do imposto pago no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à tributação dos lucros no exterior. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para tão somente excluir da autuação de lucros no exterior o montante de R\$ 77.533.786,60, relativo à redução do lucro tributável da empresa CSN AMÉRICAS.

Em 22/11/2018, a contribuinte teve ciência da decisão acima referida, e, em 27/11/2018, apresentou os embargos de declaração, que são, portanto, **tempestivos**.

A Embargante alega que o acórdão recorrido apresenta os seguintes vícios:

1 – ERRO MATERIAL: DOMICÍLIO DAS CONTROLADAS

2 – OMISSÃO: INAPLICABILIDADE DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 FACE AO DISPOSTO NO ART. 23, Nº 4, DO TRATADO COM A ESPANHA, QUE PREVÊ A CLÁUSULA ESPECIAL DE ISENÇÃO DOS DIVIDENDOS PAGOS POR UMA EMPRESA DOMICILIADA NA ESPANHA AO SÓCIO NO BRASIL

3 – CONTRADIÇÃO: ADOÇÃO OU NÃO, PELO BRASIL, REGRAS CFC

4 – OBSCURIDADE: ARGUMENTOS SEM PERTINÊNCIA LÓGICA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NOS AUTOS

São apresentados abaixo os argumentos que a contribuinte traz para cada uma das matérias acima mencionadas, seguidos da respectiva análise de admissibilidade dos embargos.

1 – ERRO MATERIAL: DOMICÍLIO DAS CONTROLADAS

A Embargante requer a correção de inexatidão material devida a lapso manifesto, pedido este que se ampara no art. 66 do RICARF:

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

Aponta o alegado equívoco nos seguintes termos, mantidos aqui os destaques:

2. Trata-se o presente de processo administrativo em que se questiona o auto de infração que procedeu ao lançamento do IRPJ e da CSLL sobre os lucros apurados no ano de 2010 pelas controladas da EMBARGANTE CSN METALS, S.L (atual denominação de CSN OVERSEAS S.A.R.L), CSN AMÉRICAS S.L (atual denominação de CSN PANAMÁ S.A.R.L), CSN MINERALS, S.L (atual denominação de CSN ENERGY S.A.R.L), e CSN EXPORT EUROPE S.L. (atual denominação de CSN EXPORT S.A.R.L), **domiciliadas no Luxemburgo e na Espanha**, com fundamento na suposta inobservância ao disposto no art. 25 da lei 9.249/95 e no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/01 (pg. 4 do Termo de Verificação Fiscal) e **na inaplicabilidade do art. 7º dos tratados com o Luxemburgo e Espanha**.

3. Contudo, ao analisar o caso, o Acórdão n.º 1401-002.834 incorre em erro material ao afirmar que as controladas da EMBARGANTE possuem domicílio na Holanda, jurisdição que não guarda qualquer pertinência com o caso discutido nos autos.

4. Com efeito, o equívoco se verifica na ementa e em trechos da decisão, como abaixo se transcreve:

ART. 74 DA MP N9 2.158-35, DE 2001. **TRATADO BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS. COMPATIBILIDADE DA LEI COM O TRATADO.**

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

(...)

O mesmo que se aplica com as regras postas em confronto com as normas de vedação do tratado. Os lucros **da empresa Holandesa** foram lá tributados regularmente. A tributação na controlada brasileira se refere à parcela dos lucros que lhe é cabível em função de sua participação na controlada. Por óbvio a confusão aparente se demonstra em função de, em grande parte dos casos, a situação de controle ser total pela detenção integral do controle da empresa. No entanto este fato não impede a demonstração de que se tratam de tributos que incidem sobre matérias diferentes.

O Imposto sobre os lucros é **apurado e pago na Holanda** sobre os lucros apurados no exercício. No Brasil, a Lei n.º 9.249/95, art. 25, § 2º, II determina que sejam acrescidos ao lucro líquido da controlada brasileira apenas na proporção de sua participação acionária. Assim, em verdade, demonstra-se que não se está tributando o lucro da empresa holandesa novamente, mas sim a parcela cabível à controladora nacional." (grifos nossos)

5. Dessa forma, devem os presentes embargos de declaração ser conhecidos e providos para sanar o erro material do Acórdão embargado, com fundamento no art. 66 do RICARF e na aplicação subsidiária do CPC/15, ex vi dos seus arts. 15 e 1.022, III, reconhecendo-se que a matéria controvertida respeita às controladas da EMBARGANTE domiciliadas no Luxemburgo e na Espanha, com relação às quais discute-se a aplicação dos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil com estes dois países.

De fato, verifica-se que o acórdão baseou suas conclusões a partir do cotejo entre o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e as disposições da Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda, enquanto as controladas da Embargante são domiciliadas no Luxemburgo e na Espanha.

Conclui-se, assim, que restou caracterizada a inexatidão material apontada pela Embargante quanto a este primeiro ponto.

2 - OMISSÃO: INAPLICABILIDADE DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 2.158-35/01 FACE AO DISPOSTO NO ART. 23, N.º 4, DO TRATADO COM A ESPANHA, QUE PREVÊ A CLÁUSULA ESPECIAL DE ISENÇÃO DOS DIVIDENDOS PAGOS POR UMA EMPRESA DOMICILIADA NA ESPANHA AO SÓCIO NO BRASIL

Quanto a este segundo ponto, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

6. No que respeita ao IRPJ e CSLL exigidos sobre os lucros apurados por suas controladas no exterior, a EMBARGANTE defende, em síntese, que o Auto de Infração não observou as disposições dos tratados para prevenir a dupla tributação celebrados com Luxemburgo e Espanha (país de domicílio das referidas controladas) que, por um lado, impedem a aplicação do regime de tributação automática de lucros de controladas estrangeiras, não distribuídos para o sócio no Brasil (art. 7º dos tratados com o Luxemburgo e a Espanha) e, de outro, determina, no caso da Espanha, a aplicação da isenção aos lucros disponibilizados (dividendos fictos) ao teor do artigo 10, combinado **com o art. 23 do tratado com a Espanha**.

7. Ocorre, porém, que o Acórdão embargado foi omissivo em relação ao argumento de que os lucros das controladas no exterior não podem ser alcançados pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 face ao disposto no art. 23, n.º 4 do tratado com a Espanha que prevê a cláusula especial de isenção dos dividendos papos por uma empresa domiciliada na Espanha ao sócio no Brasil.

8. Apesar de a EMBARGANTE discorrer sobre este argumento nas páginas 33 a 36 de seu Recurso Voluntário (parágrafos 100 a 113), acolhido nos julgados do CARF citados nas folhas 36 a 41 de seu recurso, o Acórdão embargado **simplesmente omite-se** por completo quanto a este argumento.

A respeito do argumento de que os lucros das controladas no exterior não podem ser alcançados pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, vejamos como se pronunciou o acórdão embargado:

(...) A tributação na controlada brasileira se refere à parcela dos lucros que lhe é cabível em função de sua participação na controlada. Por óbvio a confusão aparente se demonstra em função de, em grande parte dos casos, a situação de controle ser total pela detenção integral do controle da empresa. No entanto este fato não impede a demonstração de que se tratam de tributos que incidem sobre matérias diferentes.

O Imposto sobre os lucros é apurado e pago na Holanda sobre os lucros apurados no exercício. No Brasil, a Lei n.º 9.249/95, art. 25, § 2º, II determina que sejam acrescidos ao lucro líquido da controlada brasileira apenas na proporção de sua participação acionária. Assim, em verdade, demonstra-se que não se está tributando o lucro da empresa holandesa novamente, mas sim a parcela cabível à controladora nacional.

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

(...)

Assim, demonstrando os motivos que me levaram à concluir pela compatibilidade entre as normas estabelecidas em tratado e as normas que criaram a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, verificando que a mesma matéria já foi objeto de análise neste CARF, inclusive com acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de meu entendimento. Utilizarei, também, os fundamentos de decidir utilizados pelo acórdão n.º 9101-002.751, de 04 de abril de 2017, em processo que tratava de tributação de lucros no exterior à semelhança do presente.

(...)

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real.

Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

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

(...)

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

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

(...)

Acrescente-se, em relação aos demais argumentos apresentados pelo recorrente em razão da consideração de caracterização de estabelecimento permanente e ofensa às vedações do tratado, além de impossibilidade de aplicação das CFC rules, estes argumentos se resolvem a partir da demonstração que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei, assim não estaríamos tratando da aplicação das CFC rules no caso concreto.

Da leitura dos excertos acima, depreende-se que, ainda que não tenha citado expressamente o argumento em questão, o Colegiado o refutou de modo fundamentado ao concluir pela compatibilidade entre as normas estabelecidas em tratado e as normas que criaram a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior.

Isto porque o Acórdão consignou que a conclusão relativa ao Artigo 7 da Convenção Modelo da OCDE aplicava-se aos demais argumentos apresentados pela Recorrente a respeito de supostas ofensas às vedações do Tratado, o que certamente inclui aquele relativo ao art. 23, nº 4, do Tratado com a Espanha, que prevê a cláusula especial de isenção dos dividendos papos por uma empresa domiciliada na Espanha ao sócio no Brasil.

Essa generalização das conclusões a todas as disposições do Tratado fica clara no seguinte excerto:

Sendo objetos de tratamento diferente, as normas impostas pela MP 2.158-35 não se encontram limitadas pelas disposições do Tratado e, assim, descabem os argumentos que levam à consideração das disposições do Tratado quem, no presente caso, se demonstra não aplicável à matéria dos autos.

Portanto, não se observa a omissão alegada, pois o argumento que a Recorrente desejava ver enfrentado assim o foi a partir da demonstração de que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei.

Conclui-se, assim, que não restou caracterizada a omissão apontada pela Embargante quanto a este segundo ponto.

### 3 - CONTRADIÇÃO: ADOÇÃO OU NÃO, PELO BRASIL, REGRAS CFC

Quanto ao terceiro ponto, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

9. O Acórdão embargado afirma, em sua página 19, que "não estaríamos tratando da aplicação das CFC rules no caso concreto", veja-se:

"Acrescente-se, em relação aos demais argumentos apresentados pelo recorrente em razão da consideração de caracterização de estabelecimento permanente e ofensa às vedações do tratado, além de impossibilidade de aplicação das CFC rules, estes argumentos se resolvem a partir da demonstração que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei, assim não estaríamos tratando da aplicação das CFC rules no caso concreto."

10. Por outro lado, em sua página 20, ao incorporar às suas razões os fundamentos apresentados no Acórdão n.º 9101002.330, de 04 de maio de 2016, afirma, contraditoriamente, que o Brasil adota o regime CFC, veja-se:

"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.

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.3302.331):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória n.º 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 n.º 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.

Por outro lado, não se pode considerar alterada a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, em virtude dessa decisão tomada pelo legislador. Isso porque a essência da norma CFC foi preservada no citado dispositivo, qual seja: estabelecer um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior - de modo concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Diante disso, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC.

Assim, não há como discordar dos argumentos do acórdão recorrido 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 (fls. e2.1102.115)." (grifos nossos)

11. Assim, requer-se que o v. Acórdão embargado corrija a contradição atrás apontada, indicando de forma clara se entende que o Brasil adota ou não regras CFC, pois caso mantenha este último entendimento deverá expurgar de seus fundamentos a decisão ali citada.

A teor da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a “contradição que enseja os embargos de declaração é apenas a interna, aquela que se verifica entre as proposições e conclusões do próprio julgado”. (EDcl no REsp 1.114.066/BA, Rel. Min. Sidnei Beneti, Terceira Turma, DJe 13.10.2010). No mesmo sentido, o art. 65 do Anexo II do RICARF dispõe que a contradição que desafia embargos é aquela verificada "entre a decisão e os seus fundamentos".

A exposição da embargante não evidencia a existência de uma tal contradição. Demonstra apenas, quando muito, que não compreendeu o quanto exposto nos parágrafos que transcreveu do voto do relator.

O que o relator afirmou no excerto transcrito pela embargante, interpretado em conjunto com os demais parágrafos constantes do mesmo tópico, é que não se aplica ao caso concreto as CFC *rules* da maneira como foram formuladas pela OCDE. Já nos tópicos seguintes, trazidos pela embargante para tentar justificar a suposta contradição, o Relator evidencia que a norma brasileira, apesar de não adotar alguns critérios existentes nas CFC *rules* (métodos jurisdicional e transacional), **detém a natureza** de norma CFC, o que, de maneira nenhuma, pode ser entendido como contraditório.

A decisão, outrossim, se apresenta em perfeita consonância com a fundamentação exposta, não havendo contradição alguma.

Conclui-se, assim, que **não** restou caracterizada a contradição apontada pela Embargante quanto a este terceiro ponto.

#### 4 – OBSCURIDADE: ARGUMENTOS SEM PERTINÊNCIA LÓGICA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NOS AUTOS

Quanto a este ponto, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

12. Por fim, o Acórdão afirma em suas páginas 12 e 13:

"Na prática existem diversos casos semelhantes de tributação de lucros já tributados anteriormente nas empresas que servem a demonstrar que o legislador bem sabe as opções legislativas existentes em matéria tributária e, diante das opções disponíveis, exerce o seu poder de determinar quais são as matérias submetidas à tributação.

Vejamos, de início, a distinção entre tributação dos lucros distribuídos aos funcionários das empresas, enquanto que os sócios desta mesmas empresas recebem parte do mesmo lucro de forma isenta. Vejamos, abaixo, as hipóteses em que o lucro distribuído é isentado, conforme art. 39, do Regulamento do Imposto de Renda.

(...)

Veja-se, até antes de 1995, todo o lucro distribuído era tributado também pelos beneficiários pessoas físicas. Após a edição de norma isentiva, os sócios passaram a receber os

lucros de forma isenta, enquanto que os funcionários da empresa, recebendo parcela do mesmo lucro, os recebem de forma tributada.

Será que também tal distinção não é injusta? Se uma empresa, para obter resultados tem de conjugar os esforços do trabalho de seus funcionários, do capital empregados pelos donos e do conhecimento aplicado ao trabalho, porque o lucro percebido pelos sócios é isento e o percebido pelos funcionários é tributado? Infelizmente trata-se de política fiscal que é idealizada pelo Poder Legislativo, detentor único de competência constitucional para tanto.

Apresentamos um outro exemplo, até mais próximo da realidade desta 1ª Seção do CARF. Eis que se refere ao tratamento tributário dado ao ganho de capital auferido na alienação de investimentos pelas pessoas físicas ou jurídicas. Porque a alíquota das pessoas físicas, de até 22,5%, isso após recente majoração, visto que anteriormente era de apenas 15%, é inferior às alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas na mesma operação, esta de 25%?

Novamente nos deparamos com uma opção legislativa de estabelecer as alíquotas aplicáveis à operação de acordo com a análise realizada destros das opções disponíveis no devido processo legislativo no que toca ao estabelecimento das hipóteses de incidência.

Note-se que nenhum imposto ou contribuição é instituído senão em virtude de lei e esta, quando editada, presume-se constitucional, somente podendo ser evitada por meio de ação judicial com pedido de inconstitucionalidade incidental ou, até mesmo, em sede de controle concentrado, por meio dos órgãos de classe representativos.

Aparentemente estas diferenças de tributação consistem numa gritante injustiça, mas não passam, em verdade de uma política tributária realizada por opção do legislador.

Ocorre, no entanto, que tais políticas não possuem o condão da imutabilidade. No nosso direito tributário as opções legislativas, como a que decorre da presente autuação, podem até ser contestadas na justiça, nas cortes internacionais, etc, mais ainda quando envolvem empresas como a do porte deste processo com capacidade financeira, política e técnica de se defender e de militar em qualquer campo de contenda jurídica e/ou política."

13. Sucede que o trecho atrás citado não guarda qualquer pertinência lógica com a matéria discutida nos autos. O v. Acórdão embargado é totalmente obscuro no que respeita à adoção daqueles parágrafos como parte de seus fundamentos já que estes não infirmam, nem confirmam suas conclusões.

14. Portanto, espera-se que esta c. Turma sane a obscuridade atrás apontada, esclarecendo sua relação com o objeto deste processo..

Não obstante os excertos apontados não guardarem estrita pertinência temática com o objeto destes autos, verifica-se que tais argumentos foram apresentados com o fim de robustecer a tese contida no Acórdão de que *“na prática existem diversos casos semelhantes de tributação de lucros já tributados anteriormente nas empresas que servem a demonstrar que o legislador bem sabe as opções legislativas existentes em matéria tributária e, diante das opções disponíveis, exerce o seu poder de determinar quais são as matérias submetidas à tributação”*.

Nesse sentido, vale aduzir os excertos do Acórdão embargado que antecederam os trechos transcritos pela Embargante, e que a estes serviram de introdução:

Inobstante a irresignação das empresas atingidas por esta tributação e, ainda, diante de seus robustos argumentos, havemos de esclarecer que esta imposição normativa

aplicada às empresas nacionais que possuem coligadas ou controladas no exterior, não foi imposta pelo fisco como agente legislativo.

Em verdade estamos diante de uma opção tributária exercida pelo legislador pátrio. Simples assim.

Portanto, não se confirma a obscuridade alegada pela Embargante, pois os argumentos em questão são exemplificações que buscam elucidar a tese de que o momento e a abrangência da tributação de lucros decorrem das opções do legislador em matéria tributária.

Conclui-se, assim, que não restou caracterizada a obscuridade apontada pela Embargante quanto a este quarto e último ponto.

Ao final, o despacho de admissibilidade assim se manifestou sobre a admissão dos embargos.

#### Conclusão

Ante o exposto, **ADMITO PARCIALMENTE** em parte os Embargos, somente em relação à inexatidão material demonstrada no item **1 – ERRO MATERIAL: DOMICÍLIO DAS CONTROLADAS**, conforme artigo 66 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015. O presente despacho é definitivo em relação às demais matérias apontadas nos embargos.

É o relatório.

#### Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Os embargos são tempestivos e preenchem os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

#### Da Sustentação Oral do Embargante

Antes de iniciarmos a análise dos embargos é dever informar que quando da sustentação oral o patrono do embargante pleiteou que fossem analisados os embargos em relação a diferenças que o mesmo considerava significativas no tratado Brasil-Espanha em relação aos demais tratados padrão da OCDE. Esclarecemos ao patrono que iríamos registrar sua indignação no acórdão em respeito a sua posição. Entretanto, não poderíamos avançar na análise dos embargos para além dos aspectos que foram admitidos no despacho de admissibilidade que foi elaborado na forma do Regimento Interno deste CARF. Assim, a análise dos embargos iria se restringir, como foi feito, apenas à incorreção material relativa ao domicílio das controladas da recorrente situadas no exterior.

#### Da Análise dos Embargos

Passando a analisar o item específico cujos embargos foram admitidos, este item trata da indicação equivocada de as empresas coligadas/controlada da empresa brasileira se situarem na Holanda, enquanto que, em verdade, estas empresa se situavam em Luxemburgo e na Espanha.

Tal equívoco deveu-se, aparentemente, a dois fatos:

1) Em primeiro lugar temos que as normas de não bitributação dos tratados padrão da OCDE são idênticas em todos os tratados, assim, quando se fala da cláusula 7a do tratado, em

geral, salvo algumas poucas exceções, está se analisando o mesmo aspecto, qual seja a compatibilidade entre as normas do tratado e da MP nº 2.158-35. Por isso, ao analisarmos os recursos, utilizamos muitas vezes precedentes que faziam a análise de tratados de diferentes países que continham a mesma cláusula;

2) Em segundo lugar o equívoco deveu-se ao fato de o acórdão embargado ter se utilizado de precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais que fazia a análise de tratado entre Brasil e Holanda.

Assim, provavelmente, após ter transcrito o precedente utilizado para fundamentar o voto este relator deve ter, incorretamente, passado a mencionar o domicílio das coligadas/controladas da empresa como situados na Holanda em vez de Espanha e Luxemburgo.

Por isso, concordando com o equívoco na indicação do domicílio das empresas situadas no exterior, passarei a reproduzir o texto do acórdão com a correção dos domicílios.

Início da redação do voto com as correções necessárias.

### **Da Compatibilidade da Lei com a Vedação Tratado**

Após ler e reler todas as peças, alegações e acórdãos contra e a favor da tributação levada a efeito pela fiscalização, meu entendimento seguiu no sentido de que, em verdade não se está tributando os lucros auferidos pela controlada da empresa sediada no exterior, mas sim a parte dos lucros que pode ser atribuída à empresa brasileira que é a controladora.

Claro que há uma dificuldade em se estabelecer esta diferenciação, até mesmo porque as normas do tratado para evitar a dupla tributação parecem ser claras. Ocorre, no entanto, que sutilezas as diferenciam.

Quando se falou na necessidade de evitar a dupla tributação tem-se que o cumprimento da regra dá-se pela compensação, do imposto pago no exterior, quando do cálculo do imposto a ser pago no Brasil. Assim, se a alíquota nacional é superior à do exterior, compensando-se o que foi pago no exterior, paga-se, no Brasil, apenas a diferença de alíquotas.

No caso da instituição de tributos pela MP 2.158-35, temos como exemplo paralelo, o que ocorreu durante um determinado período na nossa própria legislação, relativo à tributação dos lucros distribuídos aos sócios em empresas brasileiras. Ora, de forma similar à tributação tratada neste auto de infração, o lucro da empresa é apurado e tributado. Os sócios, quando se beneficiavam destes lucros sofriam nova tributação, posto que os rendimentos eram, agora, deste sócio e não mais da empresa, não tendo que se falar em dupla tributação.

É o mesmo que se aplica com as regras postas em confronto com as normas de vedação do tratado. Os lucros da empresas situadas no exterior foram lá tributados regularmente. A tributação na controlada brasileira se refere à parcela dos lucros que lhe é cabível em função de sua participação na controlada. Por óbvio a confusão aparente se demonstra em função de, em grande parte dos casos, a situação de controle ser total pela detenção integral do controle da empresa. No entanto este fato não impede a demonstração de que se tratam de tributos que incidem sobre matérias diferentes.

O Imposto sobre os lucros é apurado e pago na exterior sobre os lucros apurados no exercício. No Brasil, a Lei nº 9.249/95, art. 25, § 2º, II determina que sejam acrescidos ao lucro líquido da controlada brasileira apenas na proporção de sua participação acionária. Assim, em verdade, demonstra-se que não se está tributando o lucro da empresa estrangeira novamente, mas sim a parcela cabível à controladora nacional.

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

Inobstante a irresignação das empresas atingidas por esta tributação e, ainda, diante de seus robustos argumentos, havemos de esclarecer que esta imposição normativa aplicada às empresas nacionais que possuem coligadas ou controladas no exterior, não foi imposta pelo fisco como agente legislativo.

Em verdade estamos diante de uma opção tributária exercida pelo legislador pátrio. Simples assim.

Na prática existem diversos casos semelhantes de tributação de lucros já tributados anteriormente nas empresa que servem a demonstrar que o legislador bem sabe as opções legislativas existentes em matéria tributária e, diante das opções disponíveis, exerce o seu poder de determinar quais são as matérias submetidas à tributação.

Vejamos, de início, a distinção entre tributação dos lucros distribuídos aos funcionários das empresas, enquanto que os sócios desta mesmas empresas recebem parte do mesmo lucro de forma isenta. Vejamos, abaixo, as hipóteses em que o lucro distribuído é isentado, conforme art. 39, do Regulamento do Imposto de Renda.

#### Lucros e Dividendos Distribuídos

*XXVI - os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados no ano-calendário de 1993, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País (Lei n.º 8.383, de 1991, art. 75);*

*XXVII - os lucros efetivamente **recebidos pelos sócios, ou pelo titular de empresa individual**, até o montante do lucro presumido, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, apurados nos anos-calendário de 1993 e 1994 (Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20);*

*XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente **pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual**, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 46);*

Veja-se, até antes de 1995, todo o lucro distribuído era tributado também pelos beneficiários pessoas físicas. Após a edição de norma isentiva, os sócios passaram a receber os lucros de forma isenta, enquanto que os funcionários da empresa, recebendo parcela do mesmo lucro, os recebem de forma tributada.

Será que também tal distinção não é injusta? Se uma empresa, para obter resultados tem de conjugar os esforços do trabalho de seus funcionários, do capital empregados pelos donos e do conhecimento aplicado ao trabalho, porque o lucro percebido pelos sócios é isento e o percebido pelos funcionários é tributado? Infelizmente trata-se de política fiscal que é idealizada pelo Poder Legislativo, detentor único de competência constitucional para tanto.

Apresentamos um outro exemplo, até mais próximo da realidade desta 1ª Seção do CARF. Eis que se refere ao tratamento tributário dado ao ganho de capital auferido na alienação de investimentos pelas pessoas físicas ou jurídicas. Porque a alíquota das pessoas

físicas, de até 22,5%, isso após recente majoração, visto que anteriormente era de apenas 15%, é inferior às alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas na mesma operação, esta de 25%?

Novamente nos deparamos com uma opção legislativa de estabelecer as alíquotas aplicáveis à operação de acordo com a análise realizada destas opções disponíveis no devido processo legislativo no que toca ao estabelecimento das hipóteses de incidência.

Note-se que nenhum imposto ou contribuição é instituído senão em virtude de lei e esta, quando editada, presume-se constitucional, somente podendo ser evitada por meio de ação judicial com pedido de inconstitucionalidade incidental ou, até mesmo, em sede de controle concentrado, por meio dos órgãos de classe representativos.

Aparentemente estas diferenças de tributação consistem numa gritante injustiça, mas não passam, em verdade de uma política tributária realizada por opção do legislador.

Ocorre, no entanto, que tais políticas não possuem o condão da imutabilidade. No nosso direito tributário as opções legislativas, como a que decorre da presente autuação, podem até ser contestadas na justiça, nas cortes internacionais, etc, mais ainda quando envolvem empresas como a do porte deste processo com capacidade financeira, política e técnica de se defender e de militar em qualquer campo de contenda jurídica e/ou política.

É neste sentido, inclusive, que este relator entende que a interpretação destas normas, inclusive quando houver os casos em que direcionadas diretamente a beneficiar as empresas com determinadas políticas tributárias deliberadas, não pode ser simplesmente desconsiderada pelos órgãos da administração, posto lhes faltar a legitimidade para exercer tal direito. Não cabe à administração tributária, e ao CARF, como órgão julgador administrativo, contestar a aplicação de lei aprovada no curso do devido processo legislativo.

Assim, demonstrando os motivos que me levaram à concluir pela compatibilidade entre as normas estabelecidas em tratado e as normas que criaram a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, verificando que a mesma matéria já foi objeto de análise neste CARF, inclusive com acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de meu entendimento. Utilizarei, também, os fundamentos de decidir utilizados pelo acórdão nº 9101-002.751, de 04 de abril de 2017, em processo que tratava de tributação de lucros no exterior à semelhança do presente.

Início da transcrição do precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

**"Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.**

A autuação fiscal tratou da tributação de lucros no exterior auferidos por controlada da Contribuinte, Petrobrás Netherlands B.V. (PNBV), que não forma oferecidos à tributação no ano-calendário de 2009.

Relata o Termo de Verificação Fiscal (efl. 691) que a Contribuinte, intimada a se justificar pela não inclusão dos lucros na base tributável, alegou que o seu lucro obtido não havia sido adicionado ao lucro real em obediência ao art. 7º do Decreto nº 355/91, que promulgou a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e os Países Baixos, onde fica sediada a controlada.

Entendeu a Fiscalização que não procedia a interpretação dada à legislação tributária pela Contribuinte, e efetuou o lançamento fiscal de IRPJ e CSLL.

Foram deduzidos os valores pagos a título de imposto de renda na Holanda (efl. 693/694).

A matéria devolvida para o Colegiado trata da repercussão dos tratados para evitar dupla tributação da renda e a legislação pátria que trata dos lucros no exterior.

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

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

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

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP n.º 2.15835,

de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

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

MARTINS2, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

<b>Ordem</b>	<b>Descrição</b>	<b>Artigo Lei das S/A</b>
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

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

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real.

Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Holanda.

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

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

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit: As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

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

“ 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa

residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”

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

28. O art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

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

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

Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção Modelo:

*" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.*

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

Assim, tendo em vista que **o Tratado Brasil-Holanda não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL**, resta prejudicada a apreciação da matéria "inclusão da CSLL no tratado internacional", que se aplicaria apenas se prevalecesse entendimento de que os lucros auferidos tratados nos presentes autos fossem aqueles auferidos por investidores localizados na Holanda, o que não é a situação dos presentes autos.

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

Fim da transcrição do precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Acrescente-se, em relação aos demais argumentos apresentados pelo recorrente em razão da consideração de caracterização de estabelecimento permanente e ofensa às vedações do tratado, além de impossibilidade de aplicação das *CFC rules*, estes argumentos se resolvem a partir da demonstração que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei, assim não estaríamos tratando da aplicação das *CFC rules* no caso concreto.

Sendo objetos de tratamento diferente, as normas impostas pela MP 2.158-35 não se encontram limitadas pelas disposições do Tratado e, assim, descabem os argumentos que levam à consideração das disposições do Tratado quem, no presente caso, se demonstra não aplicável à matéria dos autos.

Do exposto, com base em todos os fundamentos acima apresentados voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário para acatar a possibilidade de tributação dos lucros advindos de controladas sediadas no exterior.

Fim da redação do voto com as correções do domicílio da sede das empresas no exterior.

Além da correção do voto em razão da indicação incorreta dos domicílios das filiais estrangeiras, faz-se necessário a correção da ementa do julgado em relação a esta mesma parte. Assim, para correção do erro, passamos a apresentar a nova ementa corrigida.

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-ESPANHA E BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS. COMPATIBILIDADE DA LEI COM O TRATADO.

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

#### CONCLUSÃO

De todo o exposto voto no sentido de acolher os embargos, sem efeitos infringentes, a fim de corrigir as incorreções materiais em relação à indicação do domicílio das controladas situadas no exterior conforme nova redação do voto e ementa do acórdão apresentados acima, corrigindo as falhas apontadas.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator