



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720090/2014-47
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.382 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de dezembro de 2022
Recorrente MOSAIC FERTILIZANTES P&K LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial quando a aplicação, ao caso dos autos, do racional da decisão adotada nos paradigmas não seja capaz de levar à reforma do acórdão recorrido.

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

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL - PAÍSES BAIXOS. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil tem escopo objetivo -- lucro das empresas-- e impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas na Holanda sejam tributados no Brasil. Precedentes do STJ.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “interpretação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 à luz do Tratado Brasil-Holanda para evitar dupla tributação”. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado. No mérito, na parte conhecida, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento,

deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões da divergência o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Carlos Henrique de Oliveira. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art.63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1302-003.813, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara, na sessão de julgamento de 13 de agosto de 2019, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1302-003.813

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

Ano-calendário: 2010

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

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

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

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

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONCEITO DE RENDA. ADEQUAÇÃO.

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

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

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. No caso concreto, o Tratado firmado pelo Brasil com a Holanda não impede a tributação do resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida a partir dos lucros apurados em sociedade controlada domiciliada no exterior.

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

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

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

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

PREJUÍZOS FISCAIS. BASES NEGATIVAS DE CSLL. SALDOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APROVEITAMENTO. RETIFICAÇÃO. IMPOSIÇÃO. RECURSOS ADMINISTRATIVOS. SUSPENSÃO. AUSÊNCIA.

O fato de o lançamento fiscal em decorrência do qual se determinou a retificação dos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL aproveitados de ofício estar pendente de decisão definitiva no âmbito administrativo, não obsta que a autoridade determine a retificação dos registros fiscais com reflexos em períodos posteriores, por força do dever de garantir os interesses da Fazenda Pública, evitando a ocorrência de decadência em relação

aos créditos tributários que poderiam ser, indevidamente, compensados em períodos posteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

CSLL. MESMOS FATOS E FUNDAMENTOS. DECISÃO. EXTENSÃO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de tributação dos lucros no exterior, a despeito da existência de tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Holanda, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, que davam provimento ao recurso nesta parte; e, por unanimidade de votos, em negar provimento: a) quanto à alegação de erro de direito e na identificação do sujeito passivo e na apuração da base de cálculo tributável; b) quanto à recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL e, ainda, c) quanto aos juros sobre a multa, nos termos do voto do relator.

Contra essa decisão o sujeito passivo apresentou primeiramente embargos de declaração, os quais foram rejeitados por despacho em 6 de dezembro de 2019, dentre outras razões porque:

Em verdade a embargante não intenta demonstrar qualquer omissão ou obscuridade da decisão embargada. Assim, além de manifestamente protelatória, a arguição revela o inconformismo da embargante com o resultado do julgamento que lhe foi desfavorável.

O sujeito passivo apresenta então petição que denomina de Embargos Inominados, os quais não foram conhecidos, “*visto que opostos contra Despacho da Presidência desta 2ª Turma Ordinária (de e-fls. 1.697 a 1.720) que rejeitou os embargos declaratórios anteriormente opostos pela ora embargante*” (despacho de 27 de março de 2020).

Em seu recurso especial, o sujeito passivo alega divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

1- NULIDADE DO V. ACÓRDÃO QUANTO AO DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO: VÍCIOS NÃO SANADOS – ART. 31 E 59, II, DO DECRETO Nº 70.235/72 E ARTS. 50 DA LEI Nº 9.784/99

2- DO V. ACÓRDÃO QUANTO AO DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO: DECISÃO CONTRÁRIA À PROVA DOS AUTOS – ARTS. 31 E 59, II, DO DECRETO Nº 70.235/72 E ART. 50 DA LEI Nº 9.784/99

3-NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR NÃO APRECIAR A EXISTÊNCIA DE ERRO DE DIREITO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA AUTUAÇÃO - CONTRARIEDADE AO QUE DISPÕEM OS ARTS. 31 E 59, II, DO DECRETO Nº 70.235/72 E O ART. 50 DA LEI Nº 9.784/1999

4-INTERPRETAÇÃO DO ART. 74, DA MP Nº 2.158-35/01 À LUZ DO ART. 7º DO TDT BRASIL-HOLANDA (QUE REPLICA O ART. 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE)

5-ERRO DE DIREITO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA EXIGÊNCIA FISCAL – METODOLOGIA DE APURAÇÃO NO CONTEXTO DO ART. 74 DA 2.158/01

6-ERRO DE DIREITO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA EXIGÊNCIA FISCAL – “EMPREGO DE VALOR” (IN SRF 213/2002, ART. 2º, §6º)

Em 12 de agosto de 2020, Presidente de Câmara deu parcial seguimento ao recurso especial, quanto à matéria: “(4) interpretação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 à luz do art. 7º do TDT Brasil-Holanda (que replica o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE)”, em face dos paradigmas 1402-002.388 e 101-95.802.

Interposto agravo, este foi analisado em 22 de outubro de 2020 e acolhido em parte, dando-se seguimento ao recurso especial também com relação à matéria “(5) erro de direito na determinação da base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP nº] 2.158/01”, em face dos paradigmas 1402-003.199 e 1402-004.010.

Contra o despacho em agravo o sujeito passivo novamente apresentou Embargos Inominados, os quais foram rejeitados por meio do despacho em requerimento de 9 de fevereiro de 2021, por ausência de previsão normativa expressa para tal pleito, bem como por não se verificarem inexatidões materiais devidas a lapso manifesto ou erros de escrita ou de cálculo, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972.

Transcrevem-se a seguir trechos dos despachos, nas partes em que o recurso especial teve seguimento:

Despacho de admissibilidade de recurso especial de 12 de agosto de 2020:

(4) “interpretação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 à luz do art. 7º do TDT Brasil-Holanda (que replica o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE)”

Decisão recorrida:

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

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. No caso concreto, o Tratado firmado pelo Brasil com a Holanda não impede a tributação do resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida a partir dos lucros apurados em sociedade controlada domiciliada no exterior.

Acórdão paradigma n.º 1402-002.388, de 2017:

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

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

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

Acórdão paradigma n.º 101-95.802, de 2006:

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

[...].

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

[...].

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

21. Relativamente a essa quarta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

22. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida*

*Provisória n.º 2.158-35, de 2001, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1402-002.388, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei n.º 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP n.º 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7.º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ (**primeiro acórdão paradigma**), e que os arts. 7 e 10 das Convenções sobre Dupla Tributação impedem a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 (tendo em vista o art. 7.º da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jalua [empresa espanhola], enquanto não disponibilizados; e que, dentro da segunda linha de raciocínio, que considera que os rendimentos sobre cuja tributação se controverte podem ser considerados dividendos, e se regem pelo Artigo 10 da Convenção, ainda assim não caberá a tributação) (**segundo acórdão paradigma**).*

Despacho em agravo de 22 de outubro de 2020

Matéria: “(5) erro de direito na determinação da base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP n.º] 2.158/01”.

Após transcrever excertos dos acórdãos recorrido e paradigmas, eis como decidiu o despacho agravado (e-fls. 2134/2135, grifos no original):

23. Com referência a essa quinta matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.**

24. Enquanto na **decisão recorrida** a Recorrente já havia *adquirido o controle societário da VFIH, em 20/12/2010*, sendo que *os lucros apurados na VFIH devem ser considerados disponibilizados à Recorrente, para fins de [...] tributação, em 31/12/2010, data do balanço que os apurou*, no **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1402-003.199, de 2018), **ao contrário**, tratou-se de *lucros disponibilizados no exterior em períodos em que a contribuinte não detinha participação na empresa estrangeira.*

25. São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

26. Evidentemente, o primeiro pressuposto para a configuração de dissídio interpretativo, é, inquestionavelmente, a **similitude fática** entre a matéria discutida nos acórdãos recorrido e paradigmas. Ou seja, é essencial que reste demonstrado que, decidindo **matéria semelhante**, órgãos julgadores distintos chegaram a conclusões diversas, em razão de divergências na interpretação da legislação tributária.

27. Em outras palavras, se é certo que a divergência deve dizer respeito a **questões de direito**, e nunca a **questões de fato**, é evidente que, se os fatos são diversos, a interpretação da norma jurídica não pode ser considerada divergente.

28. Sendo assim, para configurar o dissídio jurisprudencial, nessa matéria, caberia à Recorrente apresentar acórdão paradigma apreciando **situação semelhante** à abordada na decisão recorrida (*mesmo em se tratando de lucros disponibilizados no exterior em períodos em que a contribuinte detinha participação na empresa estrangeira,...*) e decidindo em sentido contrário a ela (*...não cabe a manutenção da tributação correspondente*).

29. Também não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.

30. Tanto na **decisão recorrida**, quanto nos **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1402-003.199, de 2018, e 1402-004.010, de 2019), **chegou-se à mesma conclusão**, de que *os lucros apurados na VFIH devem ser considerados disponibilizados à Recorrente, para fins de [...] tributação, em 31/12/2010, data do balanço que os apurou, sendo que a Recorrente já havia adquirido o controle societário da VFIH, em 20/12/2010 (acórdão recorrido)*, ou seja, de que *mantém-se a tributação relativa aos lucros disponibilizados pela coligada ou controlada nos períodos em que a contribuinte brasileira detinha participação societária (primeiro acórdão paradigma)* e de que *o valor inserido na Linha 07 da Ficha 09A da DIPJ/2011 (fl. 606) engloba os lucros disponibilizados pelas controladas diretas da Ambev (Labatt Aps e Quinsa S/A) (segundo acórdão paradigma)*.

31. Sendo assim, para configurar o dissídio jurisprudencial, nessa matéria, caberia à Recorrente apresentar acórdãos paradigmas apreciando situação semelhante à abordada na decisão recorrida (*mesmo em se tratando de lucros disponibilizados no exterior em períodos em que a contribuinte detinha participação na empresa estrangeira,...*) e decidindo **em sentido contrário** a ela (*...não cabe a manutenção da tributação correspondente*).

A Agravante protesta que essas conclusões não devem ser mantidas, na medida em que *“a) os acórdãos paradigmáticos abordam efetivamente situações fáticas que guardam identidade à discutida nos presente autos (destaque-se que o despacho agravado sequer se pronunciou sobre o segundo paradigma apresentado), e; b) dos decisórios paradigmáticos (primeiro e segundo) deflui, sim, dissonância jurisprudencial, na medida em que o rationale que prevaleceu em referidos julgados destoa das razões de decidir firmadas no processo administrativo federal sob debate”*.

A interessada busca demonstrar a similitude fática entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma nos seguintes termos (e-fls. 2172 e segs.):

130. Pois bem, apenas para rememorar, no caso versado nestes autos tem-se a tributação dos lucros do exterior, referentes à totalidade do ano-calendário de 2010, não obstante a Agravante tenha adquirido o investimento na controlada estrangeira tão somente em 20.12.2010.

131. O entendimento firmado na r. decisão agravada é no sentido de que, in casu, a Agravante busca afastar a tributação de lucros do exterior disponibilizados após a aquisição do investimento, pois, a Agravante adquiriu o investimento na VFIH em 20.12.2010 e, os lucros da VFIH foram disponibilizados em 31.12.2010; Já no primeiro acórdão paradigmático, se teria tratado “de lucros disponibilizados no exterior em períodos em que a contribuinte não detinha participação na empresa estrangeira”.

132. Ocorre que, ao contrário do que restou decidido, tal como no caso concreto, o primeiro acórdão paradigma abordou especificamente os reflexos da tributação de lucros do exterior quando da aquisição de investimento no exterior no curso do ano-calendário, antes de 31 de dezembro.

133. Em referido precedente, a fiscalização havia lavrado Auto de Infração para cobrar IRPJ e CSLL da “ITB Holding Brasil Participações Ltda.”, em referência aos lucros estrangeiros da “ITB Holding Ltd.”, dos anos calendário de 2001, 2002 e 2003.

134. O contribuinte, de seu turno, buscou decotar as exigências referentes até 29.07.2002, pois, tão somente em mencionada data a “ITB Holding Brasil

Participações Ltda.” passou a ser titular do investimento estrangeiro na “ITB Holding Ltda.”.

[...]

136. Do inteiro teor do primeiro acórdão paradigma, é possível extrair os seguintes dados, que aproximam por completo o precedente da hipótese dos presentes autos:

- A “ITB Holding Brasil Participações Ltda.” adicionou os lucros disponibilizados no exterior ao resultado apurado na DIPJ 2003;
- A fiscalização apurou que deveria ter sido adicionado montante superior a título de lucros do exterior;
- A “ITB Holding Brasil Participações Ltda.” buscou afastar o lançamento da parcela relativa aos lucros estrangeiros do período de 01/01/2002 até 29/07/2002, vez que em referido intervalo de tempo não detinha participação na “ITB Holding Ltda.”.

137. De ver está, portanto, que, diferentemente do que se firmou no r. despacho agravado, o primeiro acórdão paradigmático, nº 1402-003.199, aborda efetivamente situação fática idêntica à discutida nos presente autos.

A Agravante acrescenta também argumentos que buscam demonstrar a similitude fática do acórdão recorrido em relação ao segundo paradigma.

Na sequência, a interessada combate a afirmação de que não haveria divergência jurisprudencial em face de ambos os paradigmas. Em suas palavras (e-fls. 2175 e segs., grifos no original):

147. Com as devidas vênias, nos acórdãos paradigmáticos restou, justamente, firmado entendimento divergente do consignado no v. Acórdão recorrido, afastando-se a tributação dos lucros estrangeiros referentes ao período anterior à aquisição do investimento no exterior!

148. Em outras palavras, segundo os acórdãos paradigmáticos: antes da transferência de controle no curso do ano calendário, os resultados das controladas no exterior devem ser imputados à anterior detentora das participações societárias; após a transferência do controle, à posterior detentora. Esse critério é uniforme nos acórdãos paradigmáticos e, trazido para o caso concreto, implicará justamente em notória divergência em relação ao acórdão recorrido, pois este, ao revés, obriga a sucessora (brasileira) no investimento (estrangeiro) a reconhecer em seu resultado todo resultado da estrangeira, mesmo que só tenha adquirido a participação no curso do ano. Ignora assim, que os resultados verificados entre o início do ano e a data da sucessão pertencem à sucedida (critério dos paradigmas) e não à sucessora.

149. Melhor explicando. Em referência ao primeiro acórdão paradigmático, nº 1402-003.199, constou no r. despacho agravado a decisão de que “*mantém-se a tributação relativa aos lucros disponibilizados pela coligada ou controlada nos períodos em que a contribuinte brasileira detinha participação societária*”.

150. Ocorre que, referido trecho do decisório paradigmático não remete à parte empregada pela Agravante para fins de interposição do Recurso Especial.

151. Deveras, em referido precedente, a fiscalização havia lavrado Auto de Infração para cobrar IRPJ e CSLL da “ITB Holding Brasil Participações Ltda.”, em referência aos lucros estrangeiros da “ITB Holding Ltda.”, dos anos calendário de 2001, 2002 e 2003.

152. A aproximação do julgado com o v. Acórdão recorrido se refere à tributação dos lucros do exterior do ano-calendário de 2002. E não ao à tributação do ano-calendário 2003, decidido no trecho mencionado no r. despacho agravado.

[...]

154. Note-se que no primeiro acórdão paradigmático, em virtude da constatação de que o contribuinte autuado adquiriu o controle societário da “ITB Holding Ltda.” apenas em 29.07.2002, decidiu-se por computar, para o ano-calendário de 2002, tão somente os lucros referentes a julho a dezembro de 2002.

155. Na mesma linha, no segundo acórdão paradigmático, n.º 1402-004.010, também restaram imputados ao contribuinte os resultados verificados, tão somente, durante o intervalo de tempo em que perdurou a sua titularidade do investimento estrangeiro.

156. Aludindo a referido julgado, constou no r. despacho agravado que “o valor inserido na Linha 07 da Ficha 09ª da DIPJ/2011 (fl. 606) engloba os lucros disponibilizados pelas controladas diretas da Ambev (Labatt Aps e Quinsa S/A)”.

157. Não se atentou, contudo, ao fato de que a mensuração dos lucros da Quinsa S/A foi realizada nos mesmos termos buscados pela Agravante no caso concreto: considerando o intervalo de tempo em que o contribuinte figurou como titular do investimento estrangeiro.

158. Deveras, em trecho do segundo acórdão paradigmático, que constou logo após a transcrição acima citada pelo r. despacho agravado, consignou-se, *ipsis litteris*:

“7. Conforme disposto no Quadro 14 do Parecer de Auditores Independentes (fl. 1728), o lucro disponibilizado da Quinsa S/A (...) Note-se que **esses resultados referem-se ao período de 01/01/2010 a 31/08/2010, porquanto, a partir de 01/09/2010, a Quinsa S/A passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps, passando os lucros obtidos, conseqüentemente, a constar das demonstrações referentes a essa última entidade.**”

159. No segundo precedente paradigmático, o intervalo de tempo em que o contribuinte figurou como titular direto do investimento na Quinsa S/A foi, pois, determinante na apuração dos lucros do exterior. Como o contribuinte deteve participação societária na Quinsa S/A apenas até agosto/2010, exclusivamente os lucros referentes a janeiro a agosto de 2010 foram atribuídos ao contribuinte.

160. Tivesse o *rationale* dos acórdãos paradigmáticos acima sido aplicado ao caso concreto, certo é que, diferentemente do quanto firmando na r. decisão agravada, não teria sido mantida a tributação (imputada à Agravante) correspondente aos lucros da VFIH referentes ao período anterior a 20.12.2010 – data da aquisição do investimento da Agravante na VFIH.

161. Logo, diferentemente do que entendeu o r. despacho agravado, o dissídio jurisprudencial está demonstrado.

Neste ponto do recurso, a alegada divergência interpretativa recai sobre a decisão do acórdão recorrido, na parte em que rejeitou a pretensão do sujeito passivo de que a tributação somente deveria incidir, proporcionalmente, sobre os resultados posteriores a 20/12/2010. Isso (a pretensão) porque essa data corresponde àquela em que o sujeito passivo assumiu a titularidade do investimento da VFIH no exterior.

Sobre o tema, o **acórdão recorrido** assim decidiu (e-fls. 1666 e segs., grifos no original):

Adicione-se que, para a tributação, na forma do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, c/c o art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, a regra é que os lucros sejam considerados disponibilizados **na data do balanço no qual tiverem sido apurados**.

Ou seja, os lucros apurados na VFIH devem ser considerados disponibilizados à Recorrente, para fins de referida tributação, em 31/12/2010, data do balanço que os apurou (conforme demonstrações de fls. 63/71 e 587).

O fato de a Recorrente somente haver adquirido o controle societário da VFIH, em 20/12/2010, não interfere em nada na referida apuração.

Inexiste determinação legal para a proporcionalidade aventada pela Recorrente.

Além disso, o fato gerador da obrigação tributária em questão é 31/12/2010, não estando a tributação do lucro a depender dos reflexos do MEP no investimento da Recorrente, cujas contrapartidas sequer são computadas na determinação do lucro real, conforme art. 389, §1º, do RIR/99.

Para fundamentar as suas alegações, a Recorrente suscita, ainda, o art. 2º, §6º da Instrução Normativa SRF n.º 213, de 2002. *In verbis*:

Art. 2º (...)

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

Observe-se que o referido dispositivo se refere a “*alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior*”, e a “*lucros ainda não tributados no Brasil*”.

No caso sob análise, como visto, trata-se de alienação, no Brasil, por pessoa jurídica domiciliada no exterior, da participação societária de controlada, também, situada no exterior.

Ademais, os lucros tributados sequer haviam sido apurados na controlada, fato que somente veio a ocorrer após a aquisição pela Recorrente.

Vê-se, portanto, que a hipótese normativa e os fatos verificados são absolutamente distintos.

Por oportuno, registre-se que, sendo a alienante uma pessoa jurídica situada no exterior, jamais poderia se aventar da tributação pelo IRPJ/CSLL dos lucros anteriores à alienação, e da ocorrência de *bis in idem*.

O que, efetivamente, ocorreu, *in casu*, é que a Recorrente sucedeu a alienante em todos os direitos relativos à controlada, inclusive os prejuízos relativos a períodos anteriores (compensados no lançamento). Por mais razão, ainda, deve suportar a tributação dos lucros que sequer haviam sido apurados no momento da alienação.

Os precedentes do CARF suscitados pela Recorrente se referem à alienações realizadas entre duas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, hipótese em que

configuraria a disponibilização do lucro em favor da alienante, na forma do item 4 da alínea "b" do § 2º da Lei n.º 9.532, de 1997. Nenhuma relação com os presentes autos.

A situação fática presente no acórdão recorrido, portanto, era de aquisição, pela atuada, da titularidade do investimento no exterior no decorrer do período de apuração (mais precisamente, em 20/12/2010). A pretensão da então recorrente era de que a tributação somente incidisse de modo proporcional ao tempo em que permaneceu na titularidade do investimento. A decisão do Colegiado foi em sentido contrário, diante da inexistência de previsão legal para tanto.

O **primeiro paradigma** indicado foi o acórdão n.º 1402-003.199 (e-fls. 1968/1984), que negou provimento a recurso de ofício. A seguir, sua ementa (grifos não constam do original):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por intermédio de controladas ou coligadas (inclusive os transferidos para a reserva legal) são tributáveis no Brasil quando houver o emprego do valor, em favor da beneficiária, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

A empresa brasileira deve adicionar a seu resultado os lucros disponibilizados pela controlada ou coligada no exterior, calculados à proporção de sua participação.

ERRO DE FATO.

Comprovado o erro na apuração da base tributável, correspondente a lucros disponibilizados no exterior em períodos em que a contribuinte não detinha participação na empresa estrangeira, exonera-se a diferença que se mostrou indevida.

Não comprovado que parte dos lucros disponibilizados por controlada ou coligada no exterior já teriam sofrido tributação interna ou externa, mantém-se a tributação relativa aos lucros disponibilizados pela coligada ou controlada nos períodos em que a contribuinte brasileira detinha participação societária.

TBU. PERCENTUAIS DE PARTICIPAÇÃO.

As oscilações de percentuais de participação sobre coligadas ou controladas no exterior, alegadas pela impugnante, no decorrer dos anos-calendário alcançados pela atuação, devem ser devidamente comprovadas.

A Agravante reclama que a parte da ementa transcrita pelo despacho agravado, à e-fl. 2133, não corresponderia à divergência que pretende demonstrar. A alegada divergência estaria na parcela do lançamento correspondente aos lucros disponibilizados em 31/12/2002, tendo o Colegiado admitido, sim, a tributação proporcional ao período de titularidade do investimento.

De se verificar o voto condutor (grifos não constam do original):

Pois bem. Passo a analisar os lucros disponibilizados em 31/12/2002.

Como muito bem apontado pela v. acórdão da DRJ, a Recorrente adicionou ao resultado apurado na DIPJ 2003, ano-calendário 2002, na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real), R\$ 47.029.963,99, a título de lucros disponibilizados no exterior (fl. 11).

Entretanto, diferentemente da Recorrente, a Fiscalização apurou que deveria ter sido adicionado ao resultado, a título de lucros disponibilizado no exterior, o montante de R\$ 65.710.955,87, conforme cálculo do Auditor Fiscal de fl.158.

Ao se deparar com tal divergência de valores a serem adicionados ao resultado, a D. Relatora que proferiu o **voto condutor do v. acórdão recorrido**, confrontou o cálculo efetuado pela Recorrente com o apresentado pela Fiscalização e **decidiu afastar** o lançamento da parcela relativa aos lucros apurados pela ITB Holding Ltda, durante o ano-calendário de 2001, bem como a **parte proporcional dos lucros apurados no ano-calendário de 2002 do período de 01/01/2002 até 29/07/2002, no importe de US\$ 6.533.168,16 por entender que a Recorrente naquela época não detinha participação na coligada (ITB Holding Ltda)**, bem como que o imposto relativo ao lucro deste período está sendo cobrado do Banco Itaú nos autos do outro processo de numero 16561.000092/2006-14.

Sendo assim, como **entendo que o v. acórdão recorrido não deve ser alterado**, utilizo a fundamentação do D. Relatora e colaciono abaixo a parte que nos interessa:

[...]

Sendo assim, **em relação aos lucros disponibilizados em 31/12/2002, afasto** totalmente a exigência do lucro acumulado apurado durante o ano-calendário de 2001, bem como do **período de janeiro até 29/07/2002 para o ano-calendário de 2002**, mantenho a decisão do v. acórdão para tributar apenas a diferença de R\$ 1.050.958,06 do lucro disponibilizado em 31/12/2002.

Como se observa, não subsiste a conclusão do despacho agravado, no que se refere a este primeiro paradigma. Com efeito, a situação fática é substancialmente assemelhada, tratando-se, em ambos os casos, de incidência tributária sobre lucros disponibilizados no exterior, tendo ocorrido a aquisição do investimento no decorrer do ano-calendário da tributação. Enquanto o acórdão recorrido decidiu pela impossibilidade de tributação proporcional, por ausência de previsão legal, o primeiro paradigma afastou a incidência proporcionalmente ao período anterior à aquisição do investimento, mantendo tão somente a diferença.

As situações fáticas se assemelham, em seus aspectos essenciais às respectivas decisões, e as conclusões foram divergentes, o que enseja a reforma do despacho agravado e o seguimento do recurso especial, no que tange a este primeiro paradigma.

O **segundo paradigma** indicado foi o acórdão n.º 1402-004.010 (e-fls. 1986/2017). De seu voto condutor se podem extrair os seguintes excertos, suficientes para se constatar qual era a discussão ali travada, a situação fática e a decisão do colegiado (grifos não constam do original).

Inicialmente, entendo ser importante analisar a decisão relativa a glosa dos valores a título de lucro no exterior e a sua conseqüente exclusão da composição do saldo negativo do IRPJ.

Basicamente, a DRJ manteve a glosa e a exclusão do respectivo valor do saldo negativo de IRPJ por entender que devido a falta de tradução juramentada não seria possível verificar que as empresas que efetivamente pagaram o Imposto de Renda no exterior são pessoas jurídicas ligadas à Recorrente (controladas

indiretas), bem como que se a adição dos lucros disponibilizados no exterior no valor de R\$ 1.058.387.655,37 incluiu os resultados de tais empresas (controladas diretas e indiretas).

[...]

Da leitura do v. acórdão recorrido, se pode extrair que **a DRJ decidiu manter o r. Despacho Decisório de não reconhecimento do crédito** devido a falta de tradução juramentada dos documentos que a Recorrente juntou em sede de manifestação de inconformidade, o que acabou impedindo a análise das demonstrações financeiras das empresas controladas indiretas que pagaram o Imposto de Renda no Exterior, **impossibilitando de se verificar dois pontos:**

1 - demonstrar a ligação entre as empresas controladas que pagaram o Imposto de Renda no exterior, com as controladas (Quinsa e Labatt APS) da AMBEV.

2 - **se a adição de lucros disponibilizados no exterior** no valor de R\$ 1.058.387.655,37, indicado na DIPJ, **incluiu os resultados de tais empresas controladas** pela Quinsa e Labatt APS, que são controladas diretas pela Recorrente Ambev.

Tendo em vista a fundamentação do v. acórdão recorrido para não reconhecer o crédito a título de imposto de renda pago no exterior que compõe o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010 em análise neste processo, a Recorrente, por sua vez, trouxe aos autos em sede de Recurso Voluntário os documentos que segundo o v. acórdão faltaram para comprovar o direito creditório alegado.

[...]

Além das importantes constatações acima indicadas, não satisfeita esta C. Turma decidiu converter o julgamento em **diligência** (Resolução fls.) para que a Fiscalização confirmasse os seguintes pontos:

1 - Verifique se restou comprovado nos autos, inclusive com as demonstrações financeiras e as respectivas traduções juramentadas, o vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada empresa controlada indiretamente que reteve o Imposto de Renda no exterior, com as empresas controladas diretamente pela Recorrente (Quinsa e Labatt APS).

2 - **se a adição de lucros disponibilizados no exterior** no valor de R\$ 1.058.387.655,37, indicado na DIPJ, **incluiu os resultados de tais empresas**, conforme atestam os dois Laudos da KPMG, o inicial e o complementar.

[...]

A **resposta da diligência** aos quesitos acima listados **veio favorável a Recorrente**, no sentido de que todos os pontos restaram comprovados e confirmados por meio dos documentos constantes nos autos. Vejamos a parte que nos interessa do Relatório de Diligência fiscal:

[...]

7. Conforme disposto no Quadro 14 do Parecer de Auditores Independentes (fl. 1728), **o lucro disponibilizado da Quinsa S/A**, no importe de R\$ 266.999.687,35, **corresponde à soma dos resultados de cada uma das empresas por ela controladas**, direta ou indiretamente. Isto porque, consoante exposto no item 5.1 do mencionado Parecer, não havia, no local de sede do estabelecimento (Luxemburgo), a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em subsidiárias pelo

método da equivalência patrimonial, estando registrados tais investimentos pelo valor do custo de aquisição. **Note-se que esses resultados referem-se ao período de 01/01/2010 a 31/08/2010, porquanto, a partir de 01/09/2010, a Quinsa S/A passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps, passando os lucros obtidos, conseqüentemente, a constar das demonstrações referentes a essa última entidade.**

[...]

Da resposta da diligência, somando-se as constatações anteriormente apontadas neste voto proferido por este Relator, se pode afirmar que com o Laudo Complementar da KPMG (itens (v) a (vi) do Capítulo VIII) **é possível verificar** juntamente com os demais documentos apresentados nos autos que: 1 - que por meio das demonstrações financeiras restou comprovado o vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada empresa controlada indiretamente sobre o qual incidiu o Imposto de Renda no exterior, com as empresas controladas diretamente pela Recorrente; 2 - **que os resultados auferidos pelas empresas controladas diretas e indiretas que pagaram o Imposto de Renda no exterior foram oferecidos à tributação no Brasil**; 3 - **que a adição dos lucros disponibilizados no exterior** no valor de R\$ 1.058.387.655,37 (indicado na DIPJ), **incluiu os resultados de tais empresas indiretas** e; 4 - restou demonstrado que a compensação (individualizada por empresa) ocorreu dentro do limite previsto no parágrafo primeiro do artigo 395 do RIR/99.

A diligência também demonstrou que restou comprovado por meio dos documentos constantes nos autos, a validade dos comprovantes de pagamento do Imposto de Renda pagos no exterior pela Labatt Canadá (Capítulo VII e item VII das Conclusões do Laudo Complementar), que havia sido contestado pela D. Fiscalização, mas não foi questionada no v. acórdão recorrido.

Desta forma, voto por cancelar a glosa do crédito de R\$ 256.743.976,26 relativo ao IR pago no exterior, reconheço a respectiva parcela que compõe o saldo negativo de IRPJ de R\$ 129.438.495,16 e homologo a compensação até o limite do crédito reconhecido.

Neste segundo paradigma, o litígio não consistia diretamente na tributação dos lucros auferidos no exterior, mas sim na possibilidade, ou não, de compensação de imposto pago no exterior por controladas indiretas. Para a decisão, mostrou-se necessário verificar, entre outros aspectos, se a adição dos lucros disponibilizados no exterior incluiu os resultados das empresas controladas pela Quinsa e Labatt APS (estas controladas diretas da autuada). Além da documentação trazida aos autos, determinou-se a realização de diligência, a qual constatou a correção do “*lucro disponibilizado da Quinsa*”, com a observação de que “*esses resultados referem-se ao período de 01/01/2010 a 31/08/2010, porquanto, a partir de 01/09/2010, a Quinsa S/A passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps, passando os lucros obtidos, conseqüentemente, a constar das demonstrações referentes a essa última entidade*”. Diante disso, o voto condutor confirmou que “*os resultados auferidos pelas empresas controladas diretas e indiretas que pagaram o Imposto de Renda no exterior foram oferecidos à tributação no Brasil*” e que “*a adição dos lucros disponibilizados no exterior [...] incluiu os resultados de tais empresas indiretas*” e, por decorrência, validou o aproveitamento do imposto pago no exterior.

Observe-se que, apesar de não constituir o cerne do litígio, o segundo paradigma teve por correta a adição apenas parcial dos resultados da Quinsa, correspondentes ao período anterior ao momento em que passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps. E essa constatação foi fundamental para a decisão afinal proferida, de validação do aproveitamento do imposto pago no exterior. O teor do voto deixa claro que, caso não se comprovasse o correto oferecimento à tributação dos resultados das controladas

diretas e indiretas da Quinsa e da Labatt Aps (entre outros requisitos), a decisão final seria em sentido contrário. Não se pode afirmar, portanto, que a verificação em tela se trata de mero *obiter dictum*.

A conclusão, então, é de que, também quanto a este segundo paradigma, o recurso especial do sujeito passivo deve obter seguimento. O acórdão recorrido decidiu pela impossibilidade de incidência tributária proporcional ao período de titularidade do investimento, enquanto este segundo paradigma reputou correto o oferecimento à tributação dos resultados apenas no período anterior à mudança de controle societário.

Em síntese, o despacho agravado merece reforma, neste particular, devendo-se dar seguimento ao recurso especial do sujeito passivo, no que se refere a esta matéria “**(5) erro de direito na determinação da base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP nº] 2.158/01**”, com relação a ambos os paradigmas.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que contesta a admissibilidade do recurso em relação ao item 5 (“*erro de direito na determinação da base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP nº] 2.158/01*”), alegando que “*os acórdãos nºs 1402-003.199 e 1402-004.010 não podem servir como paradigmas, vez que os fatos analisados nesses julgados são diferentes daqueles examinados pela decisão recorrida*”. Basicamente, transcreve trechos do despacho de admissibilidade de recurso especial que fora posteriormente reformado pelo despacho em agravo, não trazendo qualquer observação quanto ao teor do despacho em agravo que admitiu o recurso especial quanto a essa matéria.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

O recurso especial foi admitido para a discussão de duas matérias, sendo que a Fazenda Nacional não contesta a admissibilidade do recurso em relação ao tema “(4) interpretação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 à luz do art. 7º do TDT Brasil-Holanda (que replica o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE)”, considerando os paradigmas 1402-002.388 e 101-95.802. De fato, a questão abordada é exclusivamente de direito. Neste sentido, concordo e adoto as razões do despacho do Presidente de Câmara para a admissibilidade deste tema, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Observo que o paradigma 101-95.802 já foi aceito como tal diante de precedente semelhante, como observou a Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão 9101-004.583¹, de 4 de dezembro de 2019:

Naqueles autos a divergência foi suscitada em face do mesmo paradigma (Acórdão nº 101-95.802) e a discussão presente nestes autos, à semelhança do precedente citado, cinge-se à tributação de lucros auferidos pela Contribuinte por intermédio da controlada direta Rexam Chile S/A, situada no Chile. Apenas que a discussão nestes autos se refere aos anos-calendário 2007 e 2008, e o precedente aos anos-calendário 2005 e 2006

Ademais, quando ao conteúdo da decisão constante do paradigma 1402-002.388, faço as mesmas observações expostas no acórdão 9101-006.243², de 9 de agosto de 2022:

¹ Recurso especial conhecido por unanimidade nesta matéria. Participaram do julgamento os Consolehiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob.

² Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu

Analisando-se o voto condutor do paradigma apresentado (acórdão 1402-002.388 – voto vencedor), verifica-se que este interpretou o artigo 74 da Medida Provisória 2158-35/01 no sentido de que a tributação dele decorrente tem por objeto o lucro da empresa estrangeira e por tal motivo tem aplicação a “norma de bloqueio” do artigo 7º do Tratado Brasil-Argentina.

Nesse aspecto, a aplicação do racional do paradigma ao caso dos autos seria capaz de levar à reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, eis que, como visto, este interpretou o artigo 74 da Medida Provisória 2158-35/01 no sentido de que a tributação dele decorrente tem por objeto o lucro da empresa brasileira.

Observo que, assim como conduzi meu voto no acórdão 9101-004.060³, para fins da presente análise de admissibilidade recursal, tomo por base a decisão tal como redigida pelo voto vencedor do acórdão 1402-002.388 para considerá-la como paradigma, eis que não se pode exigir de terceiros o conhecimento de peculiaridades do caso não mencionadas pelo voto condutor do acórdão em questão.

Nesse ponto, destaco também trecho do despacho de admissibilidade proferido nos autos do processo 16682.722218/2017-83, referente a outro contribuinte mas pautado para julgamento nesta mesma sessão de agosto de 2022, que analisou esse paradigma 1402-002.388:

No caso do primeiro paradigma (acórdão n.º 1402-002.388), não escapa à análise que, em uma declaração de voto contida naquele acórdão, são evidenciadas algumas peculiaridades fáticas do caso concreto lá tratado as quais, em última análise, poderiam evidenciar uma distinção fática em relação ao caso dos autos.

A dissimilaridade em questão não tem a ver com o fato de lá se tratar da Convenção entre Brasil e Argentina (convenção distinta da dos autos), mas sim pelo fato de a mencionada declaração de voto ter ressaltado que o colegiado que proferiu o acórdão n.º 1402-002.388 (a 2ª Turma da 4ª Câmara) teria entendimento consolidado no sentido de que os tratados internacionais não constituem norma de bloqueio à aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35 (ou seja, um entendimento convergente com o do acórdão recorrido). Confira-se, verbis:

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

Ou seja, a declaração de voto sinaliza para o fato de que a manifestação do colegiado somente foi favorável ao contribuinte, naquele caso, em razão de determinadas particularidades específicas do caso concreto, ali delineadas naquela declaração de voto.

Matosinho Machado que votaram por não conhecer do recurso e negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

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 e Carlos Henrique de Oliveira.

³ Naquela oportunidade, tal paradigma foi aceito por maioria, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei e Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), que não conheceram do recurso. Apresentou declaração de voto o Conselheiro Demetrius Nichele Macei. Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Entretanto, verifica-se que o referido paradigma foi objeto de recurso especial por parte da Fazenda Nacional, ao qual foi negado provimento, pela CSRF, no acórdão n.º 9101-003.664.

O referido acórdão da CSRF, por sua vez, ao analisar a admissibilidade do recurso especial fazendário, naquele caso, assim se manifestou, verbis:

“É certo que a declaração de voto apresentada nos presentes autos, em face do julgamento a quo, faz referência a peculiaridades do caso concreto que, em tese, poderiam distingui-lo do caso analisado no acórdão indicado como paradigma. Contudo, é forçoso reconhecer que a divergência ensejadora do recurso especial deve ser aferida entre o voto vencedor (e não a declaração de voto) e o acórdão indicado como paradigma.

Assim, compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos de admissibilidade do recurso especial da PFN, concluindo corretamente quanto à legitimidade de seu integral conhecimento.” (destaques acrescidos)

Já na análise de mérito do referido recurso, é fato que a decisão da CSRF apenas se mostrou favorável ao contribuinte (ou seja, desfavorável ao recurso especial fazendário) exatamente em razão daquelas particularidades específicas do caso concreto, consoante afinal assim restou registrado no voto vencedor do acórdão n.º 9101-003.664, verbis:

“Vale observar que os Conselheiros Flávio Franco Correa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo acompanharam este relator apenas em relação a este fundamento, atinente às peculiaridades do caso concreto.” (destaques acrescidos)

Nada obstante o acima exposto quanto a estas peculiaridades fáticas do caso tratado no acórdão n.º 1402-002.388, entendo que, neste juízo prévio de admissibilidade, deve ter seguimento o recurso.

Isto porque, conforme assinalou a CSRF ao conhecer do recurso fazendário naquele caso, a divergência deve ser aferida apenas “entre o voto vencedor (e não a declaração de voto) e o acórdão indicado como paradigma”. Neste contexto, não se afigura sequer razoável, portanto, adotar-se postura diversa no presente caso, ao se analisar recurso de contribuinte oposto em face da utilização justamente daquele mesmo acórdão (ora como paradigma da divergência).

Ademais, tampouco há que se falar em reforma, por qualquer meio, do paradigma em questão, pois, tendo sido negado provimento ao recurso especial fazendário, naquele caso, a decisão manifestada no voto vencedor do acórdão n.º 1402-002.388 restou mantida.

Nestes termos, não se vislumbra, portanto, para fins de admissibilidade do recurso especial do contribuinte, neste juízo prévio, óbices quanto à utilização do referido paradigma, seja por ele não ter sido objeto de reforma pela CSRF, seja pelo fato de as eventuais dissimilaridades fáticas terem sido ressaltadas tão somente em declaração de voto, mas não no voto vencedor.

Com essas considerações, entende-se comprovado o dissídio jurisprudencial com relação ao primeiro paradigma.

Quanto ao outro tema à matéria “(5) erro de direito na determinação da base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP n.º] 2.158/01”, esta foi admitida após agravo, e a Fazenda Nacional contesta a admissibilidade, alegando que os paradigmas 1402-003.199 e 1402-004.010 não caracterizam divergência jurisprudencial.

As alegações da Fazenda Nacional em contrarrazões se limitam a transcrever trechos do despacho de admissibilidade de recurso especial que fora posteriormente reformado pelo despacho em agravo, não havendo qualquer observação quanto ao teor do despacho em agravo. O despacho em agravo já rebate tais questões, observando por exemplo que alguns trechos do paradigma analisados pelo despacho não remeteriam à parte empregada pela contribuinte para fins de interposição do Recurso Especial. Não acolho, assim, as razões expostas pela Fazenda Nacional nesse ponto.

Não obstante, acrescento as observações abaixo.

Nesta matéria, o sujeito passivo busca sustentar que, tendo adquirido a participação societária em 20 de dezembro de 2010, os lucros apurados até então não podem ser imputados à adquirente, senão na medida em que refletidos no custo de aquisição do investimento. Assim, sustenta que o auto de infração deveria ter considerado a variação do investimento após a sua aquisição pela ora autuada (que no caso concreto só ocorreu em 20 de dezembro de 2010), e não a partir de janeiro daquele ano, como considerou a Fiscalização.

O acórdão recorrido não concordou com esse argumento, por entender que “*na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, c/c o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, a regra é que os lucros sejam considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados*”. Assim, entendeu que os lucros apurados na VFIH devem ser considerados disponibilizados em 31/12/2010, data do balanço que os apurou, sendo que “*O fato de a Recorrente somente haver adquirido o controle societário da VFIH, em 20/12/2010, não interfere em nada na referida apuração.*”

O paradigma 1402-003.199 tratou de caso que analisou a legislação acerca da tributação de lucros do exterior, e realmente decidiu que a tributação deveria ser proporcional, relativa ao período que se seguiu à aquisição da participação societária, observando, ainda, que “*o imposto relativo ao lucro deste período está sendo cobrado do Banco Itaú nos autos do outro processo de numero 16561.000092/2006-14*”. Seu voto condutor adota como razões de decidir trechos do acórdão ali recorrido, e vale a transcrição (grifamos):

(...)

Ao se deparar com tal divergência de valores a serem adicionados ao resultado, a D. Relatora que proferiu o voto condutor do v. acórdão recorrido, confrontou o cálculo efetuado pela Recorrente com o apresentado pela Fiscalização e decidiu afastar o lançamento da parcela relativa aos lucros apurados pela ITB Holding Ltda, durante o ano-calendário de 2001, bem como a parte proporcional dos lucros apurados no ano-calendário de 2002 do período de 01/01/2002 até 29/07/2002, no importe de US\$ 6.533.168,16 por entender que a Recorrente naquela época não detinha participação na coligada (ITB Holding Ltda), bem como que o imposto relativo ao lucro deste período está sendo cobrado do Banco Itaú nos autos do outro processo de numero 16561.000092/200614.

Sendo assim, como entendo que o v. acórdão recorrido não deve ser alterado, utilizo a fundamentação do D. Relatora e colaciono abaixo a parte que nos interessa:

(...)

A) Lucros disponibilizados em 31.12.2002:

A impugnante adicionou ao resultado apurado na DIPJ 2003, ano-calendário

2002, na Ficha 09-A (Demonstração do Lucro Real), RS 47.029.963,99, a título de lucros disponibilizados no exterior (fl. 11). No entanto, a autoridade fiscal apurou que na referida declaração os lucros disponibilizados no exterior deveriam ser adicionados ao resultado no montante de R\$ 65.710.955,87, conforme cálculos efetuados a fl. 158.

Nos termos da legislação regente, os lucros disponibilizados no exterior em 31.12.2002 correspondem à soma dos lucros acumulados e não disponibilizados no exterior até 31.12.2001, com os lucros apurados no exterior no ano-calendário 2002, por controladas ou coligadas da declarante.

Passo a confrontar o cálculo efetuado pela fiscalização com o cálculo apresentado pela impugnante.

a.1) Lucros acumulados até 31.12.2001:

(...)

Considerando que a participação da impugnante sobre a ITB Holding Ltd. Iniciou-se em 29/07/2002, deve ser afastada do lançamento a parcela relativa aos lucros apurados por essa empresa estrangeira, ITB Holding Ltd., durante o ano-calendário de 2001.

a.2) Lucros apurados no ano-calendário de 2002:

Com relação aos lucros apurados pela ITB Holding Ltd. No período compreendido entre 01/01/2002 e 29/07/2002, analisando o Termo de Verificação Fiscal que integra os autos nº 16561.000092/2006-14, verifica-se que naquela autuação estão sendo exigidos do Banco Itaú SA os tributos incidentes sobre os lucros auferidos pela ITB Holding Ltd. até 29/06/2002, em US\$ 6.855.350,83, equivalente a R\$ 24.222.011,09 em 31/12/2002 (fl. 255).

Com base em comparativo de disponibilização de lucros no ano de 2002 elaborado pela impugnante a fl. 219 (doe. 02), sustenta a defesa que, dos lucros apurados ao final desse ano pela ITB Holding Ltd., no montante de US\$ 9.501.691,95, devem ser descontados os lucros apurados entre janeiro e junho (US\$ 6.533.168,16), período em que a impugnante nada detinha de participação nessa coligada. Sustenta, ainda, que no Auto de Infração lavrado em face do Banco Itaú, a fiscalização considerou que os lucros apurados nesse período (entre janeiro e junho de 2002) pela ITB Holding Ltd chegaram a US\$ 6.855.350,83, excedendo em US\$ 322.182,67 os lucros efetivamente apurados pela coligada (US\$ 6.855.350,83 US\$ 6.533.168,16).

Pode-se considerar que o valor sustentado pela impugnante (US\$ 6.533.168,16), como lucros apurados pela ITB Holding Ltd. antes de nela ingressar, está incluído no montante de US\$ 6.855.350,83, que foi objeto de lançamento efetuado no processo nº 16561.000092/2006-14. Assim, esse montante (US\$ 6.533.168,16) deve ser descontado do lucro total apurado no decorrer do ano de 2002 para calcular o saldo de lucros sobre o qual a impugnante responde pelos tributos incidentes, e à porcentagem de sua participação (47,06953%), conforme abaixo se demonstra:

(...)

Sendo assim, em relação aos lucros disponibilizados em 31/12/2002, afasto totalmente a exigência do lucro acumulado apurado durante o ano-calendário de 2001, bem como do período de janeiro até 29/07/2002 para o ano-calendário de 2002, mantenho a decisão do v. acórdão para tributar apenas a diferença de R\$ 1.050.958,06 do lucro disponibilizado em 31/12/2002.

Como se percebe, o voto condutor do acórdão paradigma aponta, como circunstâncias relevantes para a sua tomada de decisão (pela tributação dos lucros proporcionalmente ao período após a aquisição do investimento): o fato de a aquisição ter ocorrido em julho, bem como o fato de os valores estarem sendo cobrados da parte vendedora nos autos de outro processo. Naquele caso, a argumentação está centrada, essencialmente, na aquisição ocorrida no decorrer do ano-calendário, associada à existência deste outro auto de infração.

Tal característica já traz uma dúvida sobre se seria possível aplicar, ao caso dos autos, o racional constante do paradigma, eis que este tomou por base circunstância fática que não esta presente no caso em questão, qual seja, o fato de haver cobrança específica, pelo Fisco Brasileiro, dos tributos referentes aos lucros auferidos pela investida estrangeira no período anterior ao da venda de sua participação societária.

A dessemelhança fática se revela patente, porém, quando se percebe que no caso dos autos, além da controlada ser estrangeira, a parte vendedora também estava no exterior, sendo que essa circunstância foi especificamente levada em consideração pelo acórdão recorrido para descartar a alegação de *bis in idem*:

(...)

No caso sob análise, como visto, trata-se de alienação, no Brasil, por pessoa jurídica domiciliada no exterior, da participação societária de controlada, também, situada no exterior.

Ademais, os lucros tributados sequer haviam sido apurados na controlada, fato que somente veio a ocorrer após a aquisição pela Recorrente.

Vê-se, portanto, que a hipótese normativa e os fatos verificados são absolutamente distintos.

Por oportuno, registre-se que, sendo a alienante uma pessoa jurídica situada no exterior, jamais poderia se aventar da tributação pelo IRPJ/CSLL dos lucros anteriores à alienação, e da ocorrência de *bis in idem*.

O que, efetivamente, ocorreu, *in casu*, é que a Recorrente sucedeu a alienante em todos os direitos relativos à controlada, inclusive os prejuízos relativos a períodos anteriores (compensados no lançamento). Por mais razão, ainda, deve suportar a tributação dos lucros que sequer haviam sido apurados no momento da alienação.

Os precedentes do CARF suscitados pela Recorrente se referem à alienações realizadas entre duas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, hipótese em que configuraria a disponibilização do lucro em favor da alienante, na forma do item 4 da alínea "b" do § 2º da Lei nº 9.532, de 1997. Nenhuma relação com os presentes autos.

(...)

A dissimilitude fática se revela clara quando se constata que enquanto no caso do paradigma considerou-se que o *bis in idem* estava (porque, quanto ao período anterior à venda, o Fisco Brasileiro estava a cobrar os mesmos valores de dois sujeitos passivos diferentes), no caso dos autos o *bis in idem* foi expressamente afastado diante de circunstância diversa, qual seja, o fato de a parte alienante estar no exterior.

Neste sentido, compreendo que o acórdão 1402-003.199 não serve de paradigma para o caso em questão.

Quanto ao acórdão 1402-004.010, o despacho em agravo observa que tal decisão “*teve por correta a adição apenas parcial dos resultados da Quinsa, correspondentes ao período anterior ao momento em que passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps.*”.

Ali estava em discussão a tributação de resultados de duas empresas controladas diretamente pela Ambev, quais sejam: Labatt Aps (localizada na Dinamarca) e Quinsa S/A (com sede em Luxemburgo).

Nesse contexto, o acórdão paradigma decidiu que apenas deveriam ser considerados como resultados referentes à controlada estrangeira Quinsa os lucros auferidos por controladas desta no exterior até o momento em que a Quinsa passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps. Isso porque “*a partir de 01/09/2010, a Quinsa S/A passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps, passando os lucros obtidos, conseqüentemente, a constar das demonstrações referentes a essa última entidade.*”

Acontece que, naquele caso, tal decisão também tomou por base o fato de os resultados referentes à controlada estrangeira Labatt Aps também terem sido computados na Ambev para fins de tributação no Brasil.

Novamente, o contexto fático é essencialmente diverso do constante dos presentes autos.

É dizer, no paradigma 1402-004.010, muito embora se tenham proporcionalizado os resultados referentes à controlada estrangeira Quinsa até o período anterior à sua mudança de controle, os valores remanescentes permaneceram sendo computados como lucros do exterior passíveis de oferecimento à tributação no Brasil -- não mais como resultados da controlada Quinsa, mas então como resultados da controlada Labatt Aps, que passou a controlar a Quinsa.

Ali, a proporcionalização ocorreu em um contexto em que os resultados excluídos (isto é, os lucros referentes ao período posterior à venda da participação societária) assim o foram porque passaram a ser computados como resultados de outra entidade e estes já estariam sendo oferecidos à tributação no Brasil. Situação fática completamente diversa do caso dos autos, portanto.

Transcrevo trechos dessa decisão (grifamos):

A resposta da diligência aos quesitos acima listados veio favorável a Recorrente, no sentido de que todos os pontos restaram comprovados e confirmados por meio dos documentos constantes nos autos. Vejamos a parte que nos interessa do Relatório de Diligência fiscal:

4. Com efeito, verifica-se que os valores de imposto incidente no exterior relacionam-se com as empresas controladas diretamente pela Ambev, quais sejam Labatt Aps (localizada na Dinamarca) e Quinsa S/A (com sede em Luxemburgo), as quais, por sua vez, possuem uma intensa ramificação de participações em outras empresas (controladas, portanto, indiretamente pela Ambev), de onde teriam se originado as retenções do imposto.

5. *Compulsando os autos, foi possível localizar, na documentação anexada pelo interessado ao Recurso Voluntário (especialmente o Parecer de Auditores Independentes laudo complementar da KPMG e seus anexos fls. 1699/3818), as Demonstrações Financeiras de tais empresas, com as correspondentes traduções juramentadas, comprovando os vínculos societários e os respectivos percentuais de participação, conforme delineado no Anexo 01 do presente Relatório.*

6. *Com relação à inclusão dos resultados das citadas empresas na apuração do Lucro Real da contribuinte no Brasil, observa-se que foi adicionada na Linha 07 da Ficha 09A da DIPJ/2011 (Lucros Disponibilizados do Exterior fl. 606) a quantia de R\$ 1.058.387.655,37, cujo detalhamento consta nas Fichas 34 (Participações no Exterior) da mesma DIPJ (fls. 615/619), a saber:*

Quinsa S/A 266.999.687,35

Labatt Aps 785.853.609,65

Ambev International 5.534.358,37

TOTAL 1.058.387.655,37

7. *Conforme disposto no Quadro 14 do Parecer de Auditores Independentes (fl. 1728), o lucro disponibilizado da Quinsa S/A, no importe de R\$ 266.999.687,35, corresponde à soma dos resultados de cada uma das empresas por ela controladas, direta ou indiretamente. Isto porque, consoante exposto no item 5.1 do mencionado Parecer, não havia, no local de sede do estabelecimento (Luxemburgo), a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em subsidiárias pelo método da equivalência patrimonial, estando registrados tais investimentos pelo valor do custo de aquisição. Note-se que esses resultados referem-se ao período de 01/01/2010 a 31/08/2010, porquanto, a partir de 01/09/2010, a Quinsa S/A passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps, passando os lucros obtidos, conseqüentemente, a constar das demonstrações referentes a essa última entidade.*

8. *Já no que se refere aos lucros disponibilizados pela Labatt Aps, no valor de R\$ 785.853.609,65, verifica-se, de acordo com o Quadro 15 do Parecer de Auditores Independentes (fl. 1730), que o resultado da empresa, apurado em 31/12/2010, foi de R\$ 597.316.769 (vide demonstração financeira – tradução juramentada – à fl. 1972). A participação da Ambev na Labatt Aps é de 89,92% (conforme constante no Anexo I Notas Explicativas à fl. 1835), o que resulta em R\$ 537.107.239 que, por sua vez, após a adição dos valores dos impostos incidentes no exterior, perfaz a quantia dos lucros tributados no Brasil, de R\$ 785.853.609,65.*

(...)

A constatação da ausência de similitude fática fica evidente quando se verifica a impossibilidade de se aplicar as razões de decidir de tal julgado ao caso dos autos. Ali apenas se pontuou que se considerou como resultado da controlada estrangeira valores referentes até determinada data, porque após tal data tal sociedade passou a ser controlada por outra sociedade estrangeira, cujos resultados compunham outros cálculos, também considerados para fins de oferecimento à tributação no Brasil. Tal racional não permite afirmar o erro de cálculo do auto de infração alegado pelo sujeito passivo nos presentes autos. Não por aplicação direta do racional, porque impossível dado o contexto fático diverso, mas apenas por dedução do que aquela turma eventualmente poderia decidir se estivesse diante desse outro contexto fático dos presentes autos. Mas tal exercício já ultrapassa a verificação da divergência jurisprudencial, que requer que a mesma matéria tenha sido decidida em contexto fático semelhante.

Portanto, não conheço do recurso especial quanto à matéria “(5) erro de direito na determinação da base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP nº] 2.158/01”.

Ante o exposto, oriento meu voto para **conhecer parcialmente do recurso especial**, apenas com relação à matéria “(4) interpretação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 à luz do art. 7º do TDT Brasil-Holanda (que replica o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE)”.

Mérito

O recurso especial foi admitido para discutir a matéria “(4) interpretação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 à luz do art. 7º do TDT Brasil-Holanda (que replica o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE)”.

A questão não é nova no âmbito deste Colegiado, tendo sido inclusive julgada neste ano de 2022 nos termos dos meus votos nos acórdãos 9101-006.243, 9101-006.245 e 9101-006.246, todos de 9 de agosto de 2022, bem como acórdãos 9101-006.097 e 9101-006.102, ambos de 11 de maio de 2022. Reproduzo o voto deste último e adoto como razões de decidir para os presentes autos, eis que se referem inclusive ao mesmo tratado internacional:

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

No caso, o auto de infração exige IRPJ e CSLL ano-calendário 2012, referentes aos lucros auferidos por sociedades controladas inicialmente sediadas na Holanda.

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

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

Em relação às coligadas situadas em "paraísos fiscais", bem como às controladas situadas fora de "paraísos fiscais", os Ministros entenderam que não foi alcançado o quórum necessário para declaração da inconstitucionalidade do dispositivo,

de modo que, nessa parte, negaram provimento à ADI, porém sem efeito vinculante ou eficácia *erga omnes*.

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

Vejamos o que esta norma dispõe (grifamos):

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

Quando da publicação da MP 2.158-35/2001, houve muita discussão sobre se o dispositivo trouxe uma *ficção jurídica* de disponibilização dos lucros ou uma *presunção* de que tais lucros estariam disponíveis para as controladoras⁴. E isso foi assim porque a norma textualmente tratou do lucro apurado pela empresa estrangeira -- e não do efeito de sua apuração no Brasil, que é o registro de tais lucros pela controladora brasileira por força da aplicação do método de equivalência patrimonial.

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

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

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

⁴ Inclusive entre os Ministros do STF, por ocasião do julgamento da ADI 2.588 -- para uma análise mais aprofundada de tais debates v. GERMANO, Livia de Carli. "Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos". São Paulo: Saraiva, 2013, p. 161-163.

da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/02 (art. 7º, §1º). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015⁵, dentre outros).

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

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

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel⁶ -- em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

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

Vejamos o que dispõe a Convenção firmada pelo Brasil com a Holanda:

Lucros das Empresas

⁵ PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

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

2. Agravo regimental não provido.

⁶ VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

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

2 - Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente alí situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.

3 - Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4 - Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5 - Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros Artigos desta Convenção, o disposto em tais Artigos é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.

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

Assim, “é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.”⁸

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

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.

⁸ GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. ALEGAÇÃO DE OFENSA A PRINCÍPIOS E ARTIGOS CONSTITUCIONAIS. SEDE INADEQUADA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

(...)

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

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

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

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

7. (...)

De se ressaltar a menção, feita pelo julgado do STJ acima referido, ao fato de que, ao adotar interpretação diferente e frustrar a aplicação do tratado, o Brasil acaba

por ferir pactos internacionais e, inclusive, infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores.

De fato, a Convenção de Viena -- promulgada pelo Brasil nos termos do Decreto 7.030/2009 -- dispõe que, em reverência ao princípio da boa-fé, uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27)⁹. E isso é justamente o que o Brasil acaba por fazer ao pretender tributar lucros do exterior independentemente de sua efetiva distribuição, qualquer que seja a denominação que a legislação adote.

Por isso, há inclusive quem afirme que *“Se o Brasil pretende ter um papel destacado na OCDE, como membro ou mesmo na condição atual de key associate, é transcendental que amadureça, que cumpra seus compromissos e que respeite os tratados que assinou. Não custa sempre lembrar o velho e sempre atual brocardo pacta sunt servanda.”*¹⁰.

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

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

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

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

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

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

⁹ "Parece-nos que o princípio da boa-fé determina que os Estados signatários de um dado tratado, na construção de sentido a partir de seu texto, não buscarão eximir-se do cumprimento das obrigações assumidas e nem atribuir obrigações não pactuadas à(s) outra(s) parte(s)." (ROCHA, Sergio André. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 78-79)

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

Lembrando o que estabelece o artigo 106 do CTN:

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

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

(...)

Tendo em vista a eficácia retroativa do artigo 11 da Lei 13.202/2015, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do outro país contratante ou do período em que houver sido celebrado o acordo. Daí porque foi editada a Súmula CARF 140 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020):

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

Sendo a questão estritamente jurídica e objeto de súmula do CARF, compreendo que a votação quanto à CSLL pode ser feita na presente instância, por se tratar de causa madura.

Assim, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial da contribuinte, cancelando a autuação relacionada aos lucros do exterior.

Portanto, no caso, dada a ausência de acusação acerca de estabelecimento permanente no Brasil, cabe apenas à Holanda tributar (ou não) a renda da VFIH, sendo vedada a tributação, pelo Brasil, da renda da controlada no exterior.~

Quanto à possibilidade de ter havido dupla não tributação no caso concreto, observo que isso é irrelevante para o deslinde da questão, nos termos do voto acima. Sendo o tratado norma de distribuição de competência, e não norma de incidência, o fato de o país que recebeu a competência (no caso, a Holanda) escolher não tributar a renda não tem influência na aplicação do tratado.

Por fim, observo que também não convence o argumento de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 seria uma “norma CFC” (isto é, uma norma destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas) e de que tal classificação seria, por si só, capaz de sustentar a aplicabilidade do dispositivo frente aos tratados para evitar a bitributação. A doutrina questiona inclusive a utilidade de tal classificação diante da própria configuração do ordenamento jurídico Brasileiro¹¹.

¹¹ A qualificação das normas brasileiras de Tributação em Bases Universais como "regras CFC" poderia levar à aplicação dos comentários às Convenções Modelo, na parte em que estes indicam que tais convenções não afastam a tributação automática do lucro de uma CFC. Não obstante, mesmo autores que consideram as regras brasileiras como regras CFC observam que "tal caracterização não afasta, de forma alguma, a interpretação de que os Comentários da OCDE e da ONU às suas Convenções Modelo não consideraram sistemas como o brasileiro e sua formulação" (ROCHA, Sergio André. cit. p. 384). Coloca-se em xeque, assim, até mesmo a utilidade em se qualificar o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como regra CFC.

Além disso, em alguns dos tratados firmados pelo Brasil (por exemplo com Argentina, Áustria e Equador, em que o artigo 23 estabelece que os próprios dividendos, quando distribuídos à controladora brasileira, serão isentos de tributação), tal interpretação presume uma incompatibilidade lógica entre a lei interna e o tratado, por pressupor que coexistam a isenção dos dividendos e a tributação dos lucros que lhes deram origem¹².

Por tais razões, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial da contribuinte, cancelando a autuação relacionada aos lucros do exterior.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

No lançamento que principia estes autos, a fiscal autuante relata que a Contribuinte *tem por objeto, entre outros, a participação, sob qualquer modalidade, em outras sociedades comerciais ou civis, consórcios ou entidades, nacionais ou estrangeiras*, e no ano-calendário 2010 deteve 100% das ações de *Vale Fertilizer International Holding*, sociedade situada nos Países Baixos e que auferiu lucro de R\$ 1.138.696.575,69 naquele período, sem que nada fosse adicionado ao lucro tributável no Brasil. Constatou que apesar de apurados prejuízos de EUR 16.326,00 em 2009 e EUR 34.814,00 em anos anteriores, no ano-calendário 2010 *não houve recolhimento de imposto de renda no exterior relativo à controlada em questão*.

¹² XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 386.

Diante da alegação da Contribuinte de que não submetera tal valor à tributação *em razão da referida controlada estar localizada na Holanda, país com o qual o Brasil celebrou Tratado para evitar a dupla tributação (“TDT”) - Decreto n.º 355/1991*, a autoridade lançadora observou que:

As convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, não podem ser interpretadas ou empregadas como um tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos.

Tais acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale assim dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não possui a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, a evitar a dupla tributação jurídica internacional.

A dupla tributação jurídica internacional está definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹³”:

“1. **A dupla tributação jurídica internacional** pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o **mesmo contribuinte**, em relação ao **mesmo objeto durante períodos idênticos**. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muito os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros, ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, **devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários**, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo.” (Grifos nossos)”

No caso da Vale Fertilizer International Holding (Holanda), não houve recolhimento de tributo algum naquele país.

Sendo assim, a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado na Holanda, a Vale Fertilizer International Holding, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira Vale Fertilizantes S/A por intermédio de sua controlada domiciliada no exterior.

¹³ Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital, versão traduzida pela Demarest & Almeida Advogados – Julho 2010

O parágrafo 1 do artigo 7 do Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Países Baixos (Decreto n.º 355, de 02 de dezembro de 1991), dispõe que:

“ARTIGO 7

Lucros das empresas

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

No capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 7” dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) ¹⁴”, título II “Comentários às disposições do Artigo”, Parágrafo 1, alínea 14, encontramos a seguinte orientação quanto à interpretação do Parágrafo 1 do Artigo 7:

“14. O propósito do parágrafo 1 é **limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna**, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa. O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá, dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10).” (Grifos nossos).

A legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (Vale Fertilizantes S.A.), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica. (*destaques do original*)

A decisão de 1ª instância inicialmente editada foi anulada por não ter apreciado o (*item III. 2 da Impugnação de fls – Erro de Direito na determinação da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL – Violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional*). A segunda decisão proferida julgou procedente a exigência, e o Colegiado *a quo*, no Acórdão n.º 1302-003.813, decidiu que:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de tributação dos lucros no exterior, a despeito da existência de tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Holanda, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, que davam provimento ao recurso nesta parte; e, por unanimidade de votos, em negar provimento: a) quanto à alegação de erro de direito e na identificação do sujeito passivo e na apuração da base de cálculo tributável; b) quanto à recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL e, ainda, c) quanto aos juros sobre a multa, nos termos do voto do relator.

¹⁴ Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital, versão traduzida pela Demarest & Almeida Advogados – Julho 2010

Houve oposição de embargos de declaração apontando contradição entre o afastamento do tratado sob o fundamento de que a incidência se daria sobre o resultado da equivalência patrimonial e o fato de esta ter resultado em valor inferior à base tributada, mas seguiu-se sua rejeição em exame de admissibilidade mediante transcrição dos excertos do acórdão embargado para evidenciar que *o que a interessada denomina "contradição" é, nada mais, que a eventual ausência de interpretação dada ao caso concreto da forma pretendida pela Embargante, situação que se refere ao mérito do que restou decidido e cuja reapreciação é vedada em sede de embargos*. Também foi rejeitada a arguição de contradição quanto à legislação aplicável para cálculo do lucro tributável, porque não suscitada em recurso voluntário, mas tratada no acórdão embargado. Por fim, foi arguída e rejeitada omissão quanto à *lógica (econômica e jurídica) por trás do argumento adotado quanto aos lucros tributados na hipótese de alienação do investimento no exterior*.

Ciente da rejeição dos embargos de declaração em 20/01/2020 (e-fl. 1726), a Contribuinte opôs embargos inominados em 27/01/2020 e recurso especial em 03/02/2020. Os embargos inominados questionavam a rejeição monocrática dos embargos de declaração e o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção negou-lhes conhecimento. Já o recurso especial teve seguimento, inicialmente, apenas em relação à matéria *interpretação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 à luz do art. 7º do TDT Brasil-Holanda (que replica o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE)*, em face dos paradigmas n.º 1402-002.388 e 101-95.802.

A matéria *erro de determinação na base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP] n.º 2.158/01* teve o seguimento negado porque:

Enquanto na decisão recorrida *a Recorrente já havia adquirido o controle societário da VFIH, em 20/12/2010, sendo que os lucros apurados na VFIH devem ser considerados disponibilizados à Recorrente, para fins de [...] tributação, em 31/12/2010, data do balanço que os apurou*, no primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 1402-003.199, de 2018), ao contrário, *tratou-se de lucros disponibilizados no exterior em períodos em que a contribuinte não detinha participação na empresa estrangeira*.

[...]

Tanto na decisão recorrida, quanto nos acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1402-003.199, de 2018, e 1402-004.010, de 2019), chegou-se à mesma conclusão, de que *os lucros apurados na VFIH devem ser considerados disponibilizados à Recorrente, para fins de [...] tributação, em 31/12/2010, data do balanço que os apurou, sendo que a Recorrente já havia adquirido o controle societário da VFIH, em 20/12/2010* (acórdão recorrido), ou seja, de que *mantém-se a tributação relativa aos lucros disponibilizados pela coligada ou controlada nos períodos em que a contribuinte brasileira detinha participação societária* (primeiro acórdão paradigma) e de que *o valor inserido na Linha 07 da Ficha 09A da DIPJ/2011 (fl. 606) engloba os lucros disponibilizados pelas controladas diretas da Ambev (Labatt Aps e Quinsa S/A)* (segundo acórdão paradigma)

No exame do agravo, porém, concluiu-se por demonstrada a divergência jurisprudencial, vez que:

Neste ponto do recurso, a alegada divergência interpretativa recai sobre a decisão do acórdão recorrido, na parte em que rejeitou a pretensão do sujeito passivo de que a tributação somente deveria incidir, proporcionalmente, sobre os resultados posteriores a

20/12/2010. Isso (a pretensão) porque essa data corresponde àquela em que o sujeito passivo assumiu a titularidade do investimento da VFIH no exterior.

[...]

A situação fática presente no acórdão recorrido, portanto, era de aquisição, pela atuada, da titularidade do investimento no exterior no decorrer do período de apuração (mais precisamente, em 20/12/2010). A pretensão da então recorrente era de que a tributação somente incidisse de modo proporcional ao tempo em que permaneceu na titularidade do investimento. A decisão do Colegiado foi em sentido contrário, diante da inexistência de previsão legal para tanto.

O primeiro paradigma indicado foi o acórdão n.º 1402-003.199 (e-fls. 1968/1984), que negou provimento a recurso de ofício. A seguir, sua ementa (grifos não constam do original):

[...]

A Agravante reclama que a parte da ementa transcrita pelo despacho agravado, à e-fl. 2133, não corresponderia à divergência que pretende demonstrar. A alegada divergência estaria na parcela do lançamento correspondente aos lucros disponibilizados em 31/12/2002, tendo o Colegiado admitido, sim, a tributação proporcional ao período de titularidade do investimento.

[...]

Como se observa, não subsiste a conclusão do despacho agravado, no que se refere a este primeiro paradigma. Com efeito, a situação fática é substancialmente assemelhada, tratando-se, em ambos os casos, de incidência tributária sobre lucros disponibilizados no exterior, tendo ocorrido a aquisição do investimento no decorrer do ano-calendário da tributação. Enquanto o acórdão recorrido decidiu pela impossibilidade de tributação proporcional, por ausência de previsão legal, o primeiro paradigma afastou a incidência proporcionalmente ao período anterior à aquisição do investimento, mantendo tão somente a diferença.

As situações fáticas se assemelham, em seus aspectos essenciais às respectivas decisões, e as conclusões foram divergentes, o que enseja a reforma do despacho agravado e o seguimento do recurso especial, no que tange a este primeiro paradigma.

O segundo paradigma indicado foi o acórdão n.º 1402-004.010 (e-fls. 1986/2017). De seu voto condutor se podem extrair os seguintes excertos, suficientes para se constatar qual era a discussão ali travada, a situação fática e a decisão do colegiado (grifos não constam do original).

[...]

Neste segundo paradigma, o litígio não consistia diretamente na tributação dos lucros auferidos no exterior, mas sim na possibilidade, ou não, de compensação de imposto pago no exterior por controladas indiretas. Para a decisão, mostrou-se necessário verificar, entre outros aspectos, se a adição dos lucros disponibilizados no exterior incluiu os resultados das empresas controladas pela Quinsa e Labatt APS (estas controladas diretas da atuada). Além da documentação trazida aos autos, determinou-se a realização de diligência, a qual constatou a correção do “lucro disponibilizado da Quinsa”, com a observação de que “esses resultados referem-se ao período de 01/01/2010 a 31/08/2010, porquanto, a partir de 01/09/2010, a Quinsa S/A passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps, passando os lucros obtidos, consequentemente, a constar das demonstrações referentes a essa última entidade”. Diante disso, o voto condutor confirmou que “os resultados auferidos pelas empresas controladas diretas e indiretas que pagaram o Imposto de Renda no exterior foram oferecidos à tributação no

Brasil” e que “a adição dos lucros disponibilizados no exterior [...] incluiu os resultados de tais empresas indiretas” e, por decorrência, validou o aproveitamento do imposto pago no exterior.

Observe-se que, apesar de não constituir o cerne do litígio, o segundo paradigma teve por correta a adição apenas parcial dos resultados da Quinsa, correspondentes ao período anterior ao momento em que passou a ser controlada diretamente pela Labatt Aps. E essa constatação foi fundamental para a decisão afinal proferida, de validação do aproveitamento do imposto pago no exterior. O teor do voto deixa claro que, caso não se comprovasse o correto oferecimento à tributação dos resultados das controladas diretas e indiretas da Quinsa e da Labatt Aps (entre outros requisitos), a decisão final seria em sentido contrário. Não se pode afirmar, portanto, que a verificação em tela se trata de mero obiter dictum.

A conclusão, então, é de que, também quanto a este segundo paradigma, o recurso especial do sujeito passivo deve obter seguimento. O acórdão recorrido decidiu pela impossibilidade de incidência tributária proporcional ao período de titularidade do investimento, enquanto este segundo paradigma reputou correto o oferecimento à tributação dos resultados apenas no período anterior à mudança de controle societário.

Em síntese, o despacho agravado merece reforma, neste particular, devendo-se dar seguimento ao recurso especial do sujeito passivo, no que se refere a esta matéria “(5) erro de direito na determinação da base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP nº] 2.158/01”, com relação a ambos os paradigmas.

Contudo, como bem observado pela I. Relatora, as decisões dos paradigmas em favor da proporcionalização dos lucros atribuídos à controladora da investida no exterior tiveram em conta situações fáticas distintas da presente, na qual a Contribuinte é titular do investimento em 31/12/2010, quando apurado o lucro considerado tributável na forma da legislação brasileira, e não há qualquer outra imputação ou alegação acerca da tributação de outra parcela deste lucro, distintamente do paradigma nº 1402-003.199 onde parte do lucro apurado em 31 de dezembro já havia sido apropriado para lançamento contra outra investidora brasileira, que fora titular do investimento no exterior até 29 de julho do ano-calendário fiscalizado, sendo este o único argumento apontado para exclusão daquela parcela da exigência contra a titular do investimento em 31 de dezembro. Já o paradigma nº 1402-004.010 não só trata de circunstância fática distinta, na qual a autuada não é titular do investimento no exterior em 31 de dezembro, mas sim deixa de controlá-lo diretamente a partir de 1º de setembro para passar a controlá-lo indiretamente por meio de investida cujos lucros são também adicionados à base tributável do sujeito passivo fiscalizado.

Logo, nenhum dos dois paradigmas indicados se debruça sobre o conceito jurídico do lucro que se considera disponibilizado à investidora brasileira, porque outras circunstâncias fáticas dispensaram esta análise. Em cenários fáticos que se distinguem em pontos determinantes para as decisões dos diferentes Colegiados do CARF, a divergência jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a

competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em seus fundamentos e conclusões no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte na matéria “*erro de direito na determinação da base de cálculo da exigência fiscal – metodologia de apuração no contexto do art. 74 da [MP n.º] 2.158/01.*”

Com respeito à matéria “*interpretação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 à luz do art. 7º do TDT Brasil-Holanda (que replica o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE)*”, como bem demonstrado pela I. Relatora, esta Conselheira compreende caracterizado o dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 101-95.802, mas já manifestou divergência contra a admissibilidade do paradigma n.º 1402-002.388 em voto declarado no citado Acórdão n.º 9101-006.243, nos seguintes termos:

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

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

Necessário, primeiro, historiar que referido paradigma já se prestou à caracterização de dissídios semelhantes, apreciados nos Acórdãos n.º 9101-004.763¹⁵ e 9101-005.809¹⁶, e

¹⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

em ambos conhecidos de forma unânime, com votos favoráveis desta Conselheira. Contudo, no primeiro precedente, a ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner ressaltou que:

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

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

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

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

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

Reproduzo abaixo, a mencionada declaração:

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

Mais detalhadamente, os tributos foram exigidos em razão de lucros auferidos pelas controladas diretas da autuada, as empresas TACUAREMBÓ e INALTER, com sede no Uruguai, bem como as empresas AB&P e QUICK FOODS ("QUICK"), com sede na Argentina.

Especificamente em relação às empresas na Argentina, a fiscalização entendeu aplicável o Tratado para evitar a bitributação, firmado entre o Brasil e a Argentina, para deixar de lançar créditos de IRPJ em relação à AB&P, mantendo apenas a cobrança da CSLL pois, segundo a autoridade

¹⁶ Participaram da sessão de 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, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

autuante, o tratado não teria alcance sobre esta contribuição social, considerando que, ao tempo da celebração do tratado, este tributo não havia sido criado.

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

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

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

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

Mas não é só.

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

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

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

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

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

Explico: Se os fundamentos para a autuação das demais empresas foram no sentido de que o tratado internacional mencionado serve sim como norma de bloqueio, a desconsideração da empresa BLUE e a visualização

da ligação direta entre a MARFRIG (autuada) e a QUICK não poderia desconsiderar o mesmo tratado.

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência da CSLL exigida sobre o resultado da empresa AB&P e a exigência do IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods. Vencidos: i) em relação ao recurso de ofício os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que votaram por dar-lhe provimento; e ii) em relação ao recurso voluntário o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votou por negar-lhe provimento integralmente; e os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e

Paulo Mateus Ciccone, que votaram por dar-lhe provimento em menor extensão apenas para cancelar a exigência da CSLL sobre o resultado da empresa AB&P. Designado o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto acompanharam o redator designado pelas conclusões em relação ao cancelamento da exigência IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods.

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

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

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

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

De fato, diversamente de outros litígios apreciados na mesma reunião de julgamento, no presente caso o recurso especial deve ser CONHECIDO porque a discussão estabelecida nos acórdãos comparados, acerca da repercussão do valor de frete, seguro e tributos incidentes na importação, cujo ônus tenha sido do importador, teve em conta o mesmo referencial normativo, vez que nos períodos de apuração autuados (ano-calendário 2009, no recorrido, e ano-calendário 2007, no paradigma) já estava vigente a Instrução Normativa SRF n.º 243/2002.

Interessante notar que o paradigma aqui admitido foi editado pelo mesmo Colegiado que proferiu o paradigma n.º 1402-003.275, este rejeitado para

caracterização da divergência suscitada em recurso especial interposto nos autos de outro processo administrativo analisado nesta mesma sessão de julgamento (16357.002064/2005-15 – Bridgestone do Brasil Indústria e Comercio Ltda¹⁷), fundando-se o não conhecimento do recurso especial na premissa de que os acórdãos comparados se debruçaram sobre cenários legislativos distintos.

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

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF, em seu Anexo II:

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

[...]

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

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

Esta Conselheira, assim, tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisões** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos **votos** condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que afetam a **decisão** da matéria, não basta a constatação de que alguma passagem do **voto** condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado e com a formatação do **voto** dos demais Conselheiros que acompanharam o **voto condutor**. Ou seja, **decisão**, nos termos regimentais, não é, apenas, o voto condutor do acórdão, mas sim **o conjunto de votos da maioria que faz desse voto o condutor do acórdão**.

¹⁷ Acórdão n.º 9101-005.765, no qual, por maioria de votos, foi negado conhecimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo conhecimento, e votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Os demais Conselheiros - Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek - acompanharam o voto do Conselheiro relator Luis Henrique Marotti Toselli

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

Adicione-se que à mesma conclusão chegou este Colegiado ao apreciar recurso especial interposto contra este paradigma. A ementa do Acórdão n.º 9101-003.664 é expressa neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

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

Destaque-se que referido julgado foi publicado em 27/09/2018, antes da interposição do recurso especial aqui sob exame, ocorrida em 21/08/2019 (e-fl. 6877). Assim, para além de o próprio paradigma n.º 1402-002.388 trazer as evidências suficientes dos contornos específicos do debate lá estabelecido, tem-se que quando a Contribuinte o selecionou para demonstração da divergência já havia, em acréscimo, a interpretação desta 1ª Turma da CSRF acerca daquela distinção.

No presente caso, a Contribuinte pretende afastar a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de investidas situada na Argentina (Maltaria Pampa, LAMBIC AS e Hohneck Sociedad Anonima), acerca dos quais a autoridade fiscal afirmou a tributação pelo IRPJ e CSLL na data da apuração do balanço da investida, sob a premissa de que tal tributação não seria afastada pelos tratados e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Neste cenário, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente tais exigências. O debate no Colegiado *a quo*, por sua vez, ficou limitado à necessidade de observância, ou não, dos tratados internacionais na tributação de lucros auferidos por intermédio de investidas situadas na Argentina: enquanto o voto do relator, ex-Conselheiro Rogério Aparecido Gil, nesta parte vencedor, conclui que *não há incompatibilidade entre a disciplina estabelecida pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35 e as normas veiculadas nos arts. 7º e 10 dos T2T celebradas pelo Brasil*

com a Dinamarca e a Argentina, pois o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35 (i) não tributa o lucro auferido pela empresa estrangeira (tributação vedada pelo art. 7º) e (ii) não se refere a eventuais dividendos recebidos, vez que restrita a tributação à parcela do lucro auferido pela empresa estrangeira correspondente à participação da empresa brasileira (método da equivalência patrimonial), os votos dos Conselheiros divergentes possivelmente se alinham ao voto declarado pelo Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, no sentido da impossibilidade de tributação dos lucros de empresas controladas sediadas em países que firmaram Tratado com o Brasil para evitar a dupla-tributação.

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

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

[...]

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

No presente caso, concordando com a caracterização do dissídio em face do paradigma n.º 101-95.802, o presente voto é no sentido de acompanhar a I. Relatora em sua conclusão e conhecer do recurso especial da Contribuinte apenas na matéria “*interpretação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 à luz do art. 7º do TDT Brasil-Holanda (que replica o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE)*”, do que resulta o CONHECIMENTO PARCIAL do recurso especial.

No mérito, a questão posta já foi apreciada por este Colegiado na sessão de 9 de fevereiro de 2017. Naquela ocasião os Conselheiros acordaram, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial, *vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (suplente convocada), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.* O Conselheiro Relator André Mendes de Moura foi acompanhado pelos Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente). O Conselheiro Luis Flávio Neto apresentou declaração de voto e a Conselheira Cristiane Silva Costa declarou-se impedida de participar do julgamento.

A decisão está formalizada no Acórdão n.º 9101-002.561, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-CHILE PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Chile 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.

OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERAÇÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Naqueles autos a divergência foi suscitada em face de tributação de lucros auferidos por sujeito passivo por intermédio de controlada direta situada no Chile, país com o qual o Brasil mantém tratado para evitar dupla tributação que também segue a Convenção Modelo da OCDE, como referido no acórdão recorrido, e apresenta em seu Artigo 7 texto com o mesmo conteúdo daquele aqui invocado a partir do Tratado Brasil-Países Baixos.

Assim, sendo equiparáveis as circunstâncias fáticas e jurídicas, as razões de decidir expostas no referido julgado, a seguir transcritas, são aqui adotadas por refletirem o entendimento desta Conselheira acerca da matéria:

Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

A princípio, transcrevo a norma em debate:

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 Chile. 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 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

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

MARTINS¹⁸, 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 nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
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.**

¹⁸ MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 4337.

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 consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.**

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-Chile.

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 2.158-35, 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 ... "

Destaca ainda a solução de consulta que nos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto n.º 43, de 25 de fevereiro de 1991), foi estabelecida cláusula expressa no sentido de não são tributar os lucros não distribuídos. Ou seja, nesse caso, o art. 74 da MP n.º 2.158-35, ao dispor sobre aspecto temporal da disponibilização dos lucros, em tese entraria em conflito com o celebrado no tratado. De qualquer forma, tal constatação ratifica entendimento de que, de fato, o art. 7º, no caso concreto, entre Brasil e Chile, não dispõe sobre os lucros auferidos pela investidora brasileira em razão de sua participação na investida localizada no exterior.

Assim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Chile não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL, resta superada apreciação da segunda divergência apontada pela Contribuinte, de que a aplicação do Tratado Brasil-Chile deveria ser estendida à CSLL. *(destaques do original)*

Nestes termos, o precedente presta-se a afastar a pretensão de inaplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 em razão do disposto no art. 7º do Tratado para evitar dupla tributação, bem como a cogitação de prevalência do acordo sobre a legislação interna e consequente inobservância do art. 98 do CTN, vez que demonstra inexistir incompatibilidade entre a norma interna e o acordo internacional, incidindo a tributação sobre os lucros auferidos pela controladora brasileira, o que afasta a aplicação dos Artigos 7 e 10 do referido Tratado.

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

E isto também em razão de a norma contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 se enquadrar no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*), consoante tem decidido este Colegiado, como é exemplo o Acórdão n.º 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. De seus termos são extraídos os fundamentos para reafirmar a compatibilidade da norma legal em referência com o Artigo 7 e 10 do acordo internacional, em análise feita tem em conta os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

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

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

conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

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

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

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

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

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

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

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

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

...

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

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

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

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

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

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

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

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

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

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

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

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

§ 2º [...]

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

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

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

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa

controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

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

*23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.*¹⁹ (Negritou-se).

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

¹⁹ The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of member and nonmember countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 69-70 (disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

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.

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

Por seu turno, relevante ressaltar que a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, visto que se estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil. A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996, isto é, todos concordam que se tratam de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. (Negritos e sublinhados no original).

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

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

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

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

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

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

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

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

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

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

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

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

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

...

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

...

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

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

...

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

...

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

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

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

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

...

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

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

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

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

*10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. **Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa.** O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º).²⁰ (Negritou-se).*

²⁰ No original em inglês: 13. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises [that are residents] of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.²¹ É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

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

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).²² Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá

enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10). UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 144 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio (OCDE). Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, fl. 179-180.

²¹ O relatório da OCDE sobre o tema, publicado após os estudos da Organização, data de 1987 (OECD. Double Taxation Convention and the Use of Base Companies. Paris: OECD, 1987.)

²² Conforme Klaus Vogel: “C) Relation between Art. 9 (1) and the distributive rules: Both Art. 7 and Art. 9 indicate that business profits should be taxed in the State in which the originate economically. According to Art. 7, this may be the enterprise’s State of residence or the State of the permanent establishment. According to Art. 9, it should be the State of residence of the enterprise the profits of which were reduced. Art. 7, read in conjunction with Art. 23 serves the purpose of avoiding double taxation of one and the same taxpayer by the State of residence and by the State of source. Art. 9 differs from Art. 7 and the other MC distributive rules in that it deals with the relationship of Two States of residence and the taxation of legally independent taxpayers, each of them by his State of residence. In essence, however, there is a close connection with the typical distributive rules inasmuch as Art. 9 concerns the question of whether an element of profits which has been (or possibly will be) subjected to tax in the foreign contracting State may nevertheless be attributed to, and taxed in the hands of, a domestic enterprise. Consequently, Art.9 is designed to avoid economic double taxation[...].”(Negritos no original). VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation. 3 ed. Londres: Kluwer, 1991, p. 518.

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

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

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

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

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

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).²³

²³ É o que claramente se denota do Manual da ONU sobre a Administração de Tratados de Dupla Tributação para Países em Desenvolvimento, conforme abaixo: Business profits derived by nonresidents in the source country are potentially taxable under several provisions of a tax treaty, depending on the type of business activity. For example, profits from immovable property are taxable under Article 6; profits from international shipping and transportation are taxable under Article 8; profits from holding investments or licensing or leasing property are taxable under Articles 10, 11 and 12; and profits from services may be taxable under Article 14 (United Nations Model Convention, independent personal services) and Article 17 (artists and sportspersons). These other provisions prevail over Article 7, subject to the throwback rules in Article 10 (4), Article 11 (4) and Article 12 (4) of the United Nations Model Convention and Article 12 (3) of the OECD Model Convention. Each provision contains its own threshold for source country taxation. For example, in the case of Ms. X carrying on business as an independent contractor, her profits would be taxable under Article 14 of the United Nations Model Convention, whereas the

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos— que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's length* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência).²⁴ Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo

income earned by Xco would be taxable under Article 7. The MNE [Empresa Multinacional] that carries on business in the source country through a PE [estabelecimento permanente] would be taxable under Article 7, but under Article 10 if it carries on business in the source country through a local subsidiary when the subsidiary distributes the profits in the form of dividends. (Negritos, itálicos e acréscimos nossos) Ver em LI, Jinyan. Taxation of nonresidents on business profits. In: TREPILKOV, Alexander; TONINO, Harry; HAIKA, Dominika (Edits). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: UN, 2013, p. 205. Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.

²⁴ Conforme se pode ler em SOLUND, Stig ; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira . The Commentary on Article 9 The Changes and Their Significance (Transfer Pricing) and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. Bulletin for International Taxation, v. 66, p. 608-612, 2012.

*grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9.º*²⁵

O entendimento pela não aplicação do art. 7.º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional²⁶ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

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

*Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.*²⁷

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net,²⁸ decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

*El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. **En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados.** Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido*

²⁵ OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio (OCDE). CEF/DGI/MFPortugal. Versão Condensada. Coimbra: Almedina, 2005, p. 173.

²⁶ Ver e.g., LANG, Michael. "CFC Regulations and Double Taxation Treaties". Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 51-58 (2003).

²⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

²⁸ Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Ver também <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

*distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional.*²⁹ (Negritos e itálicos nossos).

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

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

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

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

*39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos.*³⁰ *É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo*

²⁹ Disponível em <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>

³⁰ Nota nossa ao comentário: está a referir-se às normas CFC.

decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais. ³¹ (Negritou-se).

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes. ³² O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu.

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

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

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

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

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata

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

³² AUST, Anthony. *Modern Treaty Law and Practice*. London: CUP, 2004, p. 202.

do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme

³³ Conforme se pode verificar em VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 286-295.

fizemos acima,, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010) (esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Adicione-se, também, os argumentos complementares, bem postos no voto condutor do acórdão recorrido:

[...]

Observe-se que, quando se pretendeu afastar a tributação na forma determinada pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, os tratados incluíram cláusula específica para evitar a tributação dos lucros enquanto não distribuídos (v.g., o art 23, item 5, da Convenção firmada com o Reino da Dinamarca, Decreto n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974, e da Convenção firmada com a República Federativa Tcheca e Eslovaca, Decreto n.º 43, de 25 de fevereiro de 1991):

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

Na ausência de semelhante restrição, é plenamente compatível a tributação sob análise com a existência de tratados para evitar a dupla tributação, na forma do firmado com a Holanda.

II.5 – Dos emprego dos “Comentários” da OCDE

A Recorrente sustenta que, por o Brasil não ser membro da OCDE, os “Comentários” desta Organização não possuiriam efeitos vinculantes em relação ao referido país.

Para abordar tal argumento, valho-me da substancial análise realizada por Paulo Antônio Machado da Silva Filho³⁴:

O Artigo 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT) trata dos “Meios Suplementares da Interpretação”). Assim, uma vez que a interpretação de um tratado internacional não foi possível de ser realizada tomando-se por base os seus objetivos, seu contexto (preâmbulo e anexos), bem como aqueles elementos que devem ser levados em consideração de maneira conjunta – Artigo 31(1)(2)(3) – o intérprete deve valer-se dos meios suplementares.

(...)

Segundo Land e Brugger (2008, p. 98-99), a Convenção Modelo da OCDE, bem como os comentários à convenção, devem ser entendidos como meios suplementares de interpretação dos tratados internacionais tributários, e, portanto, abrangido pelo Artigo 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

Santiago (2006, p. 86) corrobora do entendimento de que os comentários à Convenção Modelo da OCDE dever ser interpretados por Estado não membros, mas associados, como o Brasil, como se fossem materiais preliminares, segundo a disposição do Artigo 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT).

(...)

³⁴ Normas antielisivas versus tratados internacionais tributários. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 191.

Outro estudioso que também veio a contribuir para a análise da influência dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE para a interpretação dos tratados internacionais tributários foi Vogel (*Klaus Vogel in Double Taxation Convention*) apud Engelen (2004) entendendo que tais comentários não podem ser considerados como “contexto”, de acordo com o Artigo 31(2)(b) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT), muito menos como meios suplementares de interpretação previstos no Artigo 32, também da CVDT. Assim sendo, ele entenderia que, uma vez sendo as provisões do tratado internacional tributário pactuado idênticas às provisões da Convenção Modelo da OCDE, os comentários a esta convenção seriam considerados dentro do previsto no Artigo 31(1) da CVDT, como “sentido comum”, ou mesmo de acordo com o Artigo 13(4) da CVDT, como sendo “sentido especial”.

Nesse caminho, Vogel *apud* Engelen (2004,p.442) teria feito observações no tocante à importância dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE. Primeiramente, os Estados membros da OCDE devem seguir às orientações do Conselho daquela organização internacional, no sentido de utilizarem das Convenções Modelo, bem como seguir os Comentários inerentes a elas, salvo os casos em que esses Estados tenham feito ressalvas. (...) Caso alguma das partes não seja membro, mas a outra sim, haverá a presunção de estarem querendo utilizar o sentido expresso nos Comentários apenas quando a redação utilizada seja a mesma.

Constata-se, portanto, que, embora divergindo em relação ao papel dos “Comentários”, há o entendimento uníssono de que estes devem ser observados na interpretação dos tratados, mesmo por parte de países não-membros da OCDE, quando seguido o texto da Convenção Modelo daquela Organização, como se dá no caso sob análise.

De fato, é completamente desarrazoado que as partes signatárias se valham do texto da “Convenção Modelo”, sem ressalvas, e que a interpretação a ser conferida aos termos do tratado se dissociem dos “Comentários” realizados pela própria OCDE à referida “Convenção Modelo”.

Por fim, vale o destaque de parte das contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional:

As normas brasileiras não extrapolaram os limites do referido Tratado internacional, uma vez que **definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção**. Por sua vez, também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas da Holanda. Isso porque o art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001, apresenta preceitos que correspondem ao **âmbito de competência do Brasil** – ou seja, define o que deve ser entendido como **lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros**. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no **conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira**. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, **constatou a existência de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL**.

[...]

Diante dessas informações, pode-se concluir que o mencionado dispositivo legal tinha por missão: a) concretizar a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, levando em conta a renda auferida por intermédio das suas controladas ou coligadas no exterior; b) impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior – prática que vinha sendo muito adotada por contribuintes para se beneficiar de

sistemas tributários mais favoráveis e, ao mesmo tempo, escapar da tributação no Brasil;
c) estabelecer a presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas.

Ora, não há como se negar a presença de características típicas de normas CFC no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Com efeito, deve-se considerar que a **finalidade da norma era combater a elisão fiscal, fator inegavelmente ligado ao conceito de norma CFC**. Por outro lado, **disciplinar a tributação de rendimentos auferidos no exterior por intermédio de empresas coligadas ou controladas e, ao mesmo tempo, impedir o diferimento da tributação são objetivos inerentes às normas CFC**. Afinal, a norma permitirá ao Estado brasileiro trazer para o campo da incidência tributária os resultados obtidos por pessoas jurídicas residentes no país por meio de suas controladas e coligadas no exterior.

[...]

Essa interpretação feita acima sobre o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é bom frisar, coaduna-se com todo o cenário delineado até aqui, a saber: a) a natureza CFC da norma, com sua peculiaridade intrínseca de reconhecer a personalidade jurídica distinta da controladora residente no país e da controlada situada no exterior; b) a sua finalidade de implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas residentes no Brasil – o que corrobora a tese de que o **objeto da norma é tributar o lucro do contribuinte residente no país, mesmo que para isso tenha-se como parâmetro a sua participação nos resultados obtidos pelas suas controladas ou coligadas residentes no exterior**; c) a noção de transparência fiscal e a utilização da norma como um **instrumento para evitar o diferimento indeterminado da tributação das rendas auferidas no exterior por intermédio de empresas controladas ou coligadas** – daí o porquê da estipulação do momento em que se consideram disponibilizados os lucros para a empresa residente no Brasil. Diante disso, pode-se afirmar que **o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, nunca teve por objetivo tributar o lucro de pessoas jurídicas residentes em outros países**.

[...]

Inicialmente, cumpre salientar que **o auto de infração realmente tem por objeto os lucros da empresa brasileira – MOSAIC FERTILIZANTES LTDA. –, e não de sua controlada no exterior**. Ora, restou demonstrado que a natureza do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é de norma CFC. Nesse ponto, convém mais uma vez frisar que é da essência da norma CFC brasileira o reconhecimento da personalidade jurídica distinta da controladora ou coligada e das suas controladas e coligadas residentes no exterior. Dessa maneira, não existe a alegada desconsideração da personalidade jurídica das empresas situadas no exterior, para fins de tributação. Com efeito, **o intuito na norma brasileira é definir o momento da disponibilização dos lucros para as pessoas jurídicas residentes no país. Significa dizer que a base material da tributação são os lucros dos sócios residentes no Brasil – apurados a partir dos lucros provenientes de suas controladas ou coligadas no exterior**.

[...]

Diante disso, tem-se que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é autêntica norma CFC e está em perfeita harmonia com o art. 7 do Tratado Brasil-Holanda. Isso porque aquele dispositivo apenas estabeleceu que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao Art. 7 do Tratado – afinal, **continuará havendo tributação dos lucros disponibilizados à controladora residente no Brasil**. Assim, resta comprovada a

inaplicabilidade do art. 7 da Convenção Brasil–Holanda ao caso dos presentes autos.
(*destaques do original*)

Assim, sendo distintas as materialidades, o tratado firmado entre Brasil e Países Baixos para evitar dupla tributação não pode ser invocado para que afastar a incidência sobre o lucro auferido no Brasil pela controladora, e assim resultar em dupla não-tributação, dado que não houve incidência sobre os lucros da investida no país de domicílio da investida

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(*documento assinado digitalmente*)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Incompatibilidade entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 e o artigo 7º dos acordos de bitributação

Com a devida vênia à posição oposta, de plano, cumpre-me já fixar que me alinho com as razões oferecidas no voto vencedor do ex-Presidente da Primeira Seção do CARF Marcos Aurélio Pereira Valadão, no Acórdão 9101-002.330 sobre o tema na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e vale percorrermos alguns dos primeiros fundamentos lá desenvolvidos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

São antigos, os debates sobre regras CFC. Datam do início do século passado. Para ficarmos no exemplo mais relevante, o Congresso Norte Americano começou a discutir o tema em 1913, com efetiva implementação da sua legislação em 1962 (vide **ESTADOS**

UNIDOS. Department of Treasury. *The deferral of income earned through U.S. controlled foreign corporations: a policy study.* Washington, D.C, 2000, disponível em <<https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-SubpartF-2000.pdf>>), a qual orientou a formulação de leis similares mundo afora, como no Reino Unido.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ou seja, o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE trata de (i) exclusão de competência do Estado de Fonte em favor do Estado de Residência e (ii) uma exceção a essa regra relativamente a situações quando uma matriz opera por meio de uma filial. Isto é, não

alcança, *a priori*, situações envolvendo controladora e controlada, como no caso previsto na TBU.

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

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

A despeito disso, isto é, de admitir que o art. 7º trata de filiais e matrizes, conclui o autor em sentido oposto, quando afirma que o art. 7º primeira parte, combinado com o art. 5º (que define “estabelecimento permanente”), deixa claro “nas relações entre duas pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria, em que uma é controladora da outra, não pode o país de domicílio da primeira (Brasil, controladora) pretender tributar os lucros da segunda empresa (estrangeira, controlada), domiciliada no outro Estado Contratante.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

81. A significant number of countries have adopted controlled foreign company provisions to address issues related to the use of foreign base companies. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign company legislation conflicted with these

provisions. Since such legislation results in a State taxing its own residents, paragraph 3 of Article 1 confirms that it does not conflict with tax conventions. The same conclusion must be reached in the case of conventions that do not include a provision similar to paragraph 3 of Article 1; for the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, the interpretation according to which these Articles would prevent the application of controlled foreign company provisions does not accord with the text of paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign company legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign company legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention.

Abaixo, segue a tradução livre desse texto:

17. Embora algumas disposições da Convenção (por exemplo, artigos 23 A e 23 B) sejam claramente destinadas a afetar a forma como um Estado Contratante tributa seus próprios residentes, o objeto da maioria das disposições da Convenção é restringir o direito de um Estado Contratante para tributar os residentes do outro Estado Contratante. Dentro alguns casos limitados, no entanto, tem sido argumentado que algumas disposições poderiam ser interpretada como limitando o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes em casos em que isso não foi pretendido (ver, por exemplo, parágrafo 81 abaixo, que trata do caso de provisões de controladas estrangeiras).

(...)

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

empresas estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação de empresas estrangeiras controladas estruturada desta forma não é contrária às disposições da Convenção.

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

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

Em tradução livre:

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

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

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

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

avoidance, which is also one of the main aim of tax treaties (e.g. ruling of the Finish Supreme Administrative Court).

Em tradução livre:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em suma, o art. 7º dos tratados firmados pelo Brasil com base na convenção-modelo da OCDE não afasta a aplicação da regra estampada no art. 74 da MP 2.158-35.

Reitero meu respeito à posição oposta vencedora e, sobretudo, àqueles que a adotaram, mas meu voto, no mérito, é para negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes