



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720098/2012-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.494 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria Lucros auferidos no exterior
Recorrente MARFRIG ALIMENTOS S.A..
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE ARENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Argentina e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ARGENTINA.

O Tratado firmado entre Brasil e Argentina não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por controlada no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de nulidade. No mérito, por voto de qualidade dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da apuração fiscal os meses de outubro, novembro e dezembro de 2008 da parcela dos lucros das controladas no Uruguai. Vencidos os Conselheiros Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei, que votaram por dar provimento integralmente ao recurso. O Conselheiro Demetrius Nichele Macei apresentará declaração de voto. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo Andrade Couto (presidente da turma), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Gonçalves Pagano, Paulo Ciccone, Caio Quintella, Luiz Augusto Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichlle Macei.

Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela DRJ de São Paulo de improcedência de impugnação da contribuinte MARFRIG ALIMENTOS S.A. ante a lavratura de auto de infração pela ausência do cômputo de lucros auferidos no exterior na base de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2008.

Ante ao minucioso relatório empreendido pela DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

Os fatos que ensejaram a autuação e os respectivos enquadramentos legais encontram-se descritos a fl. 1048:

“001 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.

Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do Imposto de Renda, dos lucros auferidos no exterior, por filiais, sucursais, controladas, ou coligadas, apurados conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto

31/12/2008 R\$ 62.236.686,30

31/12/2008 R\$ 23.480.214,17

31/12/2008 R\$ 12.353.188,73

31/12/2008 R\$ 13.971.245,68

Enquadramento legal

Art. 74 da MP 2.158-35/2001

Art. 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº .249/95;

Art. 16 da Lei nº 9.430/96;

Arts. 249, inciso II, e 394, do RIR/99;

Art. 3º da Lei nº 9.959/00.”

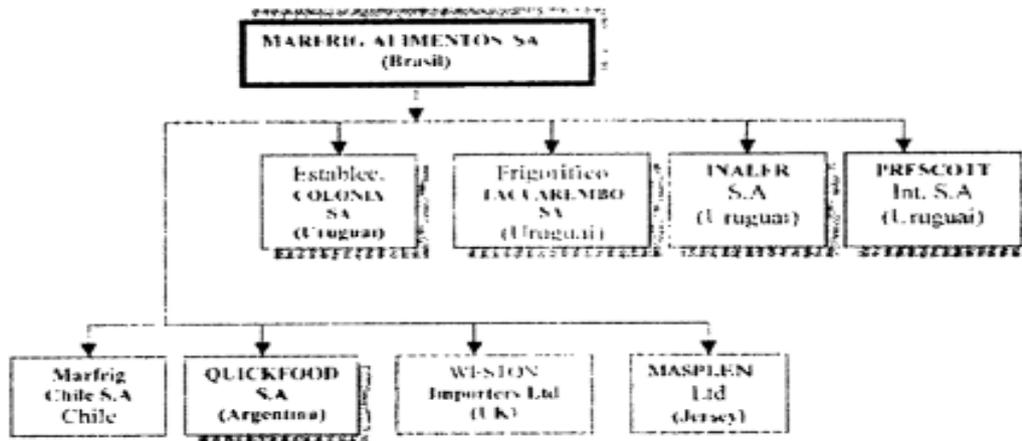
A autuação resultou em retificação do saldo de Prejuízos Fiscais e do saldo de Bases Negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.028/1.045:

• O contribuinte foi fiscalizado anteriormente, conforme MPF 0818500-201000105-0, no tocante aos lucros auferidos no exterior no ano-calendário de 2006 e 2007, resultando no Auto de Infração integrante do processo administrativo nº 16643.720021/2011-81, tendo sido apurados lucros

tributáveis de suas controladas no Uruguai, empresas Tacuarembó e Inaler, e de suas controladas na Argentina, empresas Quickfood e AB & P.

• As participações societárias detidas pela fiscalizada durante o ano-calendário de 2008 são as constantes do organograma abaixo:



• De acordo com as demonstrações financeiras apresentadas pela fiscalizada, as quatro empresas controladas no Uruguai deram origem aos valores dos lucros no exterior disponibilizados no Brasil, bem como dos impostos sobre a renda pagos no exterior;

• Os resultados são do período fiscal de outubro de 2007 a setembro de 2008 e foram discriminados pela contribuinte conforme Quadro 5 abaixo:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS DA MARFRIG NO EXTERIOR, E DISPONIBILIZADOS NO BRASIL, CONFORME DIPJ2009						
PERÍODO FISCAL DE 01/OUT/2007 A 30/SET/2008						
SOCIEDADES NO URUGUAI	PERÍODO FISCAL VALORES RESULTADOS em US\$		TOTAL US\$	PREJUÍZO FISCAL R\$	BASE DE CÁLCULO Lucros Disp exterior R\$	Imposto de Renda Recolhido R\$
	OUT A DEZ 2007	JAN A SET 2008				
ESTABELECIMIENTOS COLONIA S/A	1.232.987,00	25.219.894,00	26.452.881,00		48.530.455,48	4.694.824,08
FRIGORÍFICO TACUAREMBO S/A	1.161.223,00	19.465.699,00	20.626.922,00		37.842.151,10	5.898.002,46
INALER S/A	616.964,00	14.297.131,00	14.917.095,00	1.684.560,79	25.682.341,70	2.917.790,70
PRESCOTT INTERNATIONAL S/A (CLEDINOR)	1.285.816,00	13.735.160,00	15.020.976,00	5.736.317,82	21.821.164,75	5.221.415,01
TOTAIS	4.299.990,00	72.717.884,00	77.017.874,00	7.420.878,61	133.876.113,03	18.732.032,25

• A fiscalização apurou os resultados das controladas diretas da fiscalizada mediante conversão dos lucros antes do imposto em moeda local para Reais, na cotação de 31 de dezembro especificada pelo Banco Central do Brasil;

• A fiscalizada esclareceu que não apurou informações acerca de prejuízos anteriores ao ano-calendário de 2008 por parte das investidas no exterior, que poderiam ser utilizados para abater os lucros apurados por essas empresas;

Lucros da controlada ESTABELECIMIENTOS COLONIA S/A (Uruguai) - participação de 100%:

- *Conforme Demonstração de Resultado constante das demonstrações contábeis da empresa apresentadas pelo fiscalizado, o lucro líquido antes do IR em 2008, apurado no balanço de 31 de dezembro de 2008, em pesos uruguaios, equivale a R\$ 62.501.701,16 (quadro 06);*
- *Como já foi disponibilizado o valor de R\$ 48.530.455348, remanesce a ser disponibilizado a diferença de R\$ 13.971.245,68;*

Lucros da controlada FRIGORÍFICO TACUAREMBÓ S/A (Uruguai) – participação de 93,26%:

- *Conforme Demonstração de Resultado constante das demonstrações contábeis da empresa apresentadas pelo fiscalizado, o lucro líquido antes do IR em 2008, apurado no balanço de 31 de dezembro de 2008, em pesos uruguaios, equivale a R\$ 53.823.010,76 (quadro 07);*
- *Considerado a participação da fiscalizada (93,26%), o resultado da equivalência patrimonial do lucro passível de disponibilização no Brasil é de R\$ 50.195.339,83;*
- *Como já foi disponibilizado o valor de R\$ 37.843.151,10, remanesce a ser disponibilizado a diferença de R\$ 12.353.188,73*

Lucros da controlada INALER S/A (Uruguai) – participação de 100%:

- *Conforme Demonstração de Resultado constante das demonstrações contábeis da empresa apresentadas pelo fiscalizado, o lucro líquido antes do IR em 2008, apurado no balanço de 31 de dezembro de 2008, em pesos uruguaios, equivale a R\$ 25.179.718,51 (quadro 08);*
- *Como já foi disponibilizado o valor de R\$ 25.682.341,70, não existe diferença a ser disponibilizada;*

Lucros da controlada PRESTCOTT INTERNATIONAL S/A (Uruguai) – participação de 97,99%:

- *A empresa Prestcott International S/A é proprietária de 100% das ações da empresa Cledinor, também sediada no Uruguai;*
- *Conforme Demonstração de Resultado constante das demonstrações contábeis da empresa apresentadas pelo fiscalizado, o lucro líquido antes do IR em 2008, apurado no balanço de 31 de dezembro de 2008, em pesos uruguaios, equivale a R\$ 46.230.614,27 (quadro 09);*
- *Considerado a participação da fiscalizada (97,99%), o resultado da equivalência patrimonial do lucro passível de disponibilização no Brasil é de R\$ 45.301.378,92;*
- *Como já foi disponibilizado o valor de R\$ 21.821.164,75, remanesce a ser disponibilizado a diferença de R\$ 23.480.214,17.*

Lucros da controlada QUICKFOOD S/A (Argentina) – participação de 80,31%:

- *Conforme Demonstração de Resultado constante das demonstrações contábeis da empresa apresentadas pelo fiscalizado, o lucro líquido antes do IR em 2008, apurado no balanço de 31 de dezembro de 2008, em pesos uruguaios, equivale a R\$ 77.495.562,57 (quadro 10);*
- *Considerado a participação da fiscalizada (80,31%), o resultado da equivalência patrimonial do lucro passível de disponibilização no Brasil é de R\$ 62.236.686,30;*
- *Como a fiscalizada não adicionou qualquer valor na DIPJ 2009 a título de lucros disponibilizados apurados pela Quickfood S/A, todo o valor de R\$ 62.236.686,30 é passível de disponibilização;*

- Conforme Quadro 11 (fl. 1038 do TVF), o total dos lucros das controladas no exterior que deixou de ser adicionado na DIPJ 2009 equivale a R\$ 112.041.334,88.

Compensação do Imposto pago no Exterior

- A fiscalizada deduziu do IR devido o valor de R\$ 18.732.032,26 a título de Imposto Pago no Exterior (linha 13 da Ficha 12 A);
- No entanto, o artigo 395 do RIR/99 determina que eventual imposto pago no exterior pode ser compensado com o imposto devido até o segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

Dos Tratados para evitar a dupla Tributação

- O Tratado firmado entre Brasil e a Argentina afasta a dupla tributação jurídica mas não afasta a dupla tributação econômica, ou seja, não proíbe a tributação da empresa controladora brasileira, na parte que lhe cabe sobre esse lucro que ainda não foi tributado ou que foi tributado com alíquota menor do que seria no Brasil;

Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 25/02/2013 (fl. 1.059), a interessada apresentou, em 27/03/2013 (fl. 1.063), a impugnação de fls. 1063/1095, na qual apresenta as alegações abaixo sintetizadas:

- A impugnação é tempestiva;

Do sobrestamento do feito até decisão definitiva do STF sobre a matéria.

- Faz-se necessário o sobrestamento do feito até decisão definitiva do STF no RE nº 611.586.

Da ofensa à Constituição. Princípio constitucional da renda.

- É inconstitucional o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 que, além de invadir matéria de lei reservada à lei complementar, criou, por ficção jurídica, novo fato gerador e, conseqüentemente, nova definição da hipótese de incidência tributária.

Da periodicidade do exercício das investidas. Nulidade Material.

- o lançamento é nulo por vício material porque não realizado de acordo com os exercícios fiscais das investidas, conforme determina o inciso I do § 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95. São indevidas as parcelas dos lançamentos relativas aos lucros apurados pelas empresas uruguaias Colônia S/A, Tacuarembó S/A e Prestcott International S/A com fato gerador em 31/12/2008, já que o exercício fiscal para apuração do Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), equivalente ao nosso IRPJ, tem período de apuração entre 01 de outubro e 30 de setembro;
- o resultado auferido pelas controladas uruguaias no exercício fiscal daquele país, compreendido entre out/2008 e set/2009 somente poderia ser reconhecido pela controladora brasileira no fechamento do ano-calendário de 2009. Em 31/12/2008 o resultado dessas investidas referiam-se ao período de out/2007 a set/2008.

Da compensação do imposto pago no Uruguai.

- o crédito, para as pessoas jurídicas nacionais, do imposto recolhido no exterior encontra-se previsto no artigo 26 da Lei nº 9.249/1995 e a sua falta, por si só, deveria invalidar o lançamento por falta de liquidez, mas caso não se entenda pela nulidade, no mínimo devem ser diminuídos do imposto lançado de ofício os valores recolhidos pelas controladas a título de imposto de renda relativamente aos meses de outubro, novembro e dezembro;
- caso o imposto de renda pago no Uruguai exceda o limite do imposto de renda brasileiro incidente sobre estes mesmos rendimentos, deve-se utilizar o valor excedente para dedução da CSLL incidente

sobre estes mesmos rendimentos, conforme artigo 15 da IN/SRF nº 213/2002 e Processo de Consulta nº 471/2009 (Superintendência da 8ª Região Fiscal).

Da aplicação do Tratado para evitar a dupla tributação entre Brasil e Argentina para os resultados proveniente da investida Quick Food.

- quanto aos resultados auferidos pela controlada indireta Quick Food, estabelecida na Argentina, a autoridade fiscal deveria aplicar a estes resultados as disposições da Convenção Brasil-Argentina para evitar a dupla tributação de renda;
- A impugnante sofreu autuação semelhante a esta em relação aos anos-calendário 2006 e 2007 (processo nº 16643.720021/2011-81), obtendo julgamento favorável em primeira instância em relação a esse tópico (Acórdão 16.38.148, da 1ª Turma da DRJ/SP1);
- deve ser reconhecida a isenção prevista na Convenção Brasil/Argentina sob este em de afronta ao artigo 98 do CTN e os artigos VII, “I” e XXIII, “2” do Decreto nº 88.976/82 e remansosa jurisprudência do CARF sobre a matéria;
- requer, subsidiariamente, que seja reconhecido o montante pago na Argentina como redutor do imposto brasileiro.

Da aplicação da isenção prevista no Tratado Brasil-Argentina para fins da CSLL

- O artigo 2º do Tratado entre o Brasil e Argentina é claro ao determinar que suas disposições se aplicam a impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, descrição à qual se encaixa a CSLL, cuja base de cálculo em milhares de lançamentos de ofício é idêntica à do IRPJ;
- Cabe ressaltar que os tratados internacionais nem sempre são elaborados com atenção às técnicas tributárias, acabando por confundir impostos e contribuições, até porque as denominações nem sempre e o Brasil é pródigo em criar novas espécies;
- a CSLL criada pela Lei nº 7.689/1988, não existia quando da celebração de acordo com a Argentina em 1982 e nos tratados assinados após sua publicação, teve-se algumas vezes o cuidado de citar a CSLL como tributo semelhante ao IRPJ para fins de aplicação dos tratados;
- Embora a Convenção firmada entre Brasil e Portugal em 16 de maio de 2000 tenha listado em seu artigo 2º apenas o imposto de renda, o protocolo firmado pelas partes diz que fica entendido que nos impostos visados no artigo 2º, nº 1, alínea “a” da Convenção está compreendida a CSLL;
- Não se pode ter dois pesos e duas medidas aplicando tratamento ilógico, conveniente apenas para o afã arrecadatório da fiscalização, ao dizer que a falta de adições relacionadas a tributos exigibilidade suspensa e multas fiscais também se aplicam à CSLL e, ao mesmo tempo, afirmar que os tratados internacionais não se aplicam à CSLL;
- se o imposto de renda pago no exterior sobre os lucros apurados por controlada/coligada que excede o imposto de renda brasileiro pode ser compensado com a CSLL, incidentes sobre estes lucros, a isenção aplicável ao IRPJ também deve ser aplicada a CSLL.

Da compensação do imposto pago na Argentina

• *Na remota eventualidade de não se entender pela isenção do IRPJ e da CSLL dos lucros apurados pela controlada argentina Quickfood, deve ser excluído da base de cálculo apurada o imposto pago na Argentina e a parcela que eventualmente exceder deve ser utilizada para dedução da CSLL apurada no Brasil, sob pena de ofensa ao próprio tratado, ao artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e remansosa jurisprudência administrativa;*

• *em relação à empresa Argentina Quick Food cabe ainda ressaltar que seu exercício fiscal vai de 01 de julho a 30 de junho, sendo aplicáveis os mesmos argumentos referentes às controladas uruguaias.*

Do pedido.

• *Requer seja declarada a nulidade do AI por vício material ou que seja sobrestado o feito ao o julgamento definitivo da questão perante o STF;*

• *No mérito, requer seja reconhecida a improcedência do lançamento;*

• *Alternativamente, requer a exclusão dos lucros relativos aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008 apurados pelas controladas uruguaias; ou a dedução do imposto de renda pagos por essas nos referidos meses, compensando-se a parcela eventualmente excedente com a CSLL lançada;*

• *Seja reconhecida a isenção sobre os resultados da controlada na Argentina ou considerado o imposto pago pela controlada, compensando-se a parcela eventualmente excedente com a CSLL lançada.*

A impugnação da Recorrente foi julgada improcedente pela 5ª Turma da DRJ/SP1 em acórdão que foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ - Ano-calendário: 2008

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controlada ou coligada no exterior para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS DISPONIBILIZADOS PELA CONTROLADA. EXERCÍCIO FISCAL.

Nos termos do § 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, as demonstrações de resultados das controladas no exterior devem ser apresentadas segundo as normas da legislação brasileira, as quais determinam que o exercício fiscal compreende o período iniciado em 1º de janeiro e encerrado em 31 de dezembro do mesmo ano.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

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

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL - ARGENTINA.

A tributação dos resultados positivos obtidos pelo Método da Equivalência Patrimonial aplicado na avaliação de investimento relevante na Argentina, nos termos do artigo 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não ofende o parágrafo 1 do Artigo 7 do Tratado celebrado entre Brasil e Argentina, que adota o modelo da Convenção da OCDE, uma vez que a norma convencional não visa impedir o Estado de residência dos investidores de tributar a renda por eles obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no outro Estado contratante.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

A declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, logo, incabida sua apreciação pela

autoridade administrativa, em respeito aos princípios da legalidade e da independência dos Poderes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente apresentou então o presente Recurso Voluntário alegando em breve síntese:

- i) A tributação dos valores atinentes ao resultado positivo da equivalência patrimonial ofende o conceito constitucional de renda, pois não há disponibilidade jurídica ou econômica da renda, na situação descrita no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apresentando jurisprudência do E. STF e doutrina pátria para sustentar;
- ii) houve erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no tocante aos lucros auferidos por intermédio das controladas residentes no Uruguai; decorrente principalmente do fato de o calendário fiscal em relação a sua subsidiária se entender de outubro de 2007 a setembro de 2008, de sorte que a apuração realizada de janeiro a dezembro estaria incorreta. A Recorrente juntou para provar sua afirmação tradução juramentada da legislação Uruguai pertinente;
- iii) os valores tributados com fundamento no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, correspondem ao lucro da controlada no exterior, e não da empresa brasileira autuada; e que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, viola o § 1º do art. 7 do Tratado para evitar dupla tributação firmado entre o Brasil e a Argentina; e
- iv) não foram levados em consideração os tributos pagos pelas controladas residentes no exterior, para fins de compensação com os tributos devidos no Brasil.

De sua parte a PGFN apresentou, em síntese, em suas contrarrazões os seguintes argumentos:

- i) O E. STF já decidiu em que casos o art. 74 da MP 2.158-35/2001 são constitucionais nos autos da ADI 2.588 e dos RE 541.090/SC e 611586/PR;
- ii) Em relação às controladas no Uruguai, possível vício encontrado no lançamento ora debatido constitui mero equívoco de cálculo, o qual não se relaciona à competência do agente público que lavrou o auto de infração e não causa nenhum prejuízo ao direito de defesa do contribuinte;
- iii) O art. 3º dos tratados não trazem o conceito de lucro. Por sua vez, em nenhum outro artigo da Convenção Brasil-Argentina foi definido o que seria lucro, para fins de incidência do imposto sobre a renda, devendo-se, portanto, adotar o conceito de lucro presente na legislação interna do país aplicador;
- iv) 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. E que o objeto da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001,

não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil.

v) O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 comporta norma CFC, compatível, portanto com o Tratado para Evitar a Dupla Tributação, conforme inclusive comentários da OCDE.

vi) que a contribuinte não se desincumbiu do seu ônus de comprovar o pagamento de tributo no exterior, nos termos exigidos pela legislação

É o relatório, passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

1. DA ADMISSIBILIDADE:

1.1 O Recurso Voluntário é tempestivo e assinado por patrono competente.

2. PRELIMINAR: DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

2.1 Aduz a recorrente a nulidade do auto de infração em relação as controladas localizadas no Uruguai, por erro na apuração da base de cálculo, haja vista que a autoridade fiscal adicionou a base de cálculo da Recorrente os lucros apurados coligadas no período de 01 de janeiro de 2008 à 31 de dezembro de 2008.

2.2 Ocorre que, no Uruguai, segundo a legislação juntada pela Recorrente e devidamente traduzida, o período fiscal daquele país é de 01 de outubro de 2007 a 30 de setembro de 2008. Perceba-se que sobre este ponto a d. Procuradoria não contesta a Recorrente, aduzindo apenas os efeitos jurídicos que decorreriam de tal reconhecimento, não a nulidade do auto de infração, mas apenas a exclusão dos lucros referidos aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008.

2.3 Nesse ponto, entendemos que não há nulidade a ser reconhecida, mas assiste razão a recorrente quanto a exclusão dos referidos meses, de acordo com o que dispõe o inciso I, do § 2 do art. 25 da Lei nº 9.249/95 cuja transcrição se faz por oportuna:

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

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

(...)

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

Por seu turno, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835 estabelecia o quanto segue:

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.

2.4. Do transcrito se constata que a legislação de regência prevê que os lucros das controladas estrangeiras devem ser apurados de acordo com a legislação do país de domicílio e que não há regra que estabeleça, expressamente, que o lucro tem que ser apurado conforme balanço levantado em 31 de dezembro.

2.5 Oportuna se faz transcrição da doutrina de Douglas Yamashita sobre o tema:

Nesse caso de aplicação da legislação contábil estrangeira, se o ano contábil de algum dos países das controladas for distinto do ano-calendário, valerão as demonstrações financeiras oficiais desse país, por exemplo, de outubro de 2008 a setembro de 2009. Aliás, o próprio art. 74 da MP nº 2.15835/ 2001 dispõe que “os lucros auferidos por controlada (...) no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora (...) no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”.

2.6 A própria Administração Tributária Federal assim orienta o contribuinte no item 086 do Perguntas e Respostas do Capítulo XIX da DIPJ de 2009:

086 – Como deverão ser considerados (para fins de apuração do lucro real) os lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas sediadas no exterior a partir do ano-calendário de 2002?
A partir de 1º/01/2002, os lucros auferidos por intermédio de controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados.

2.7 O CTN em seu art.43 ao circunscrever o âmbito de incidência do imposto de renda, prevê a necessidade de haver um acréscimo patrimonial, em um determinado período de tempo, para fins de ocorrência do fato gerador do tributo. Ocorre que, para fins de determinação da ocorrência, ou não, de efetivo acréscimo patrimonial, devem ser confrontados dois momentos temporais, os quais são marcados por um termo inicial e por um termo final definidos na legislação tributária.

2.8 Portanto, os rendimentos do contribuinte não podem ser considerados de forma isolada, o que ocasionaria a tributação dos ingressos obtidos em um único momento. Logo, é imperioso que seja considerado o exercício fiscal determinado pela lei do país em que se encontra domiciliada a controlada estrangeira, para que seja tributado somente o que constituir efetivo acréscimo patrimonial.

2.9 Nessa perspectiva entendemos que a apuração dos lucros obtidos em controladas no exterior deve obedecer o exercício fiscal determinado pela legislação do país de domicílio da pessoa jurídica.

2.10 No caso dos autos, os lucros auferidos pelas controladas uruguaias exportadoras devem ter como data base o dia 30 de setembro, pois somente então será possível verificar se houve, ou não, acréscimo patrimonial naquele exercício.

2.11 Pelo exposto, em relação a autuação das controladas uruguaias, entendemos que não há razão para nulidade total do auto de infração, porém deve ser excluída a parcela referente aos meses de outubro, novembro e dezembro.

3. DO MÉRITO

DA APLICAÇÃO DAS NORMAS CFC BRASILEIRAS E SUA INTERAÇÃO COM OS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

3.1 Inicialmente, cumpre-nos esclarecer que em relação a suposta inconstitucionalidade do art. 74, da MP 2.158-35/2001, aos Conselheiros do CARF é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, por força do art. 62 do RICARF.

3.2 Quanto a interação dos tratados para evitar a dupla tributação e o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, entendemos que há prevalência dos tratados sobre a legislação tributária interna nos termos do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Faroni no acórdão no 10195.476, na sessão de 26 de abril de 2006:

“Como é sabido, a antinomia das normas se resolve pela aplicação dos critérios da hierarquia, da cronologia e da especialidade. A questão, no presente caso, envolve matéria doutrinariamente discutida, relacionada à prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas. Não obstante haja ainda muita divergência sobre existência ou não de hierarquia entre tratados e legislação interna, o Supremo Tribunal Federal, com o julgado RE 80.004/SE, decidiu no sentido da inexistência de hierarquia e da possibilidade de lei interna posterior incompatível com o tratado ser validamente aplicada. Não obstante a crítica que a decisão mereceu por parte dos internacionalistas, que defendem que quando o Brasil não tem mais interesse no tratado deve denunciá-lo e não unilateralmente aprovar uma lei modificando o conteúdo do tratado, essa tese prevalece na jurisprudência da Corte Suprema. Embora o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, o fato é que não se discutiu, naquela Corte, o art. 98 do CTN, que tem status de lei complementar, portanto de hierarquia superior à lei ordinária (O julgado que consagrou o entendimento de inexistência de hierarquia RE 80.004/SE tratava da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias). Assim, ainda que se considere não ter, o tratado internacional, primazia hierárquica sobre a lei interna, em se tratando de norma tributária, essa primazia decorreria do art. 98 do CTN. Esse é o entendimento predominante na doutrina. E para aqueles que consideram que o art. 98 do CTN não pode estabelecer essa hierarquia, a questão vai se resolver pelo critério da especialidade, posto que o tratado, geralmente, é especial em relação à lei interna.

Ricardo Lobo Torres ensina:

‘É particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que 'os

tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha'. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.

Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e notas promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária posterior” (Torres, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, pg. 45).

3.3. No presente caso suscitou-se a aplicação do art. 7 do Tratado para Evitar a Dupla Tributação entre Brasil e Argentina, internalizado pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982, o que entendemos ser suficiente para afastar a tributação pelo Brasil, a discussão não se centra em critério subjetivo, a saber, o art. 7 protege a empresa brasileira ou a empresa estrangeira, mas de critério objetivo, pois como bem explica Schoueri:

O raciocínio assim desenvolvido peca, entretanto, ao não perceber que não é verdade que o artigo 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior. O escopo do artigo 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas). Assim, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto: a limitação do artigo 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante. Pouco interessa, in casu, indagar quem suporta o encargo. Seja a empresa estrangeira, seja a nacional, o que importa é que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.

Nos termos do referido artigo 7º, portanto, estão fora da jurisdição brasileira os lucros auferidos por uma empresa situada em outro Estado Contratante. Resta ver, daí, qual o alcance objetivo da legislação brasileira. Noutras palavras, cabe examinar se a legislação brasileira alcança lucros de uma empresa brasileira, ou lucros de uma empresa estrangeira.

(SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 219, São Paulo, dezembro de 2013, p. 74).

3.4 Pois bem, que não se alegue o reconhecimento da compatibilidade entre normas CFC e tratados pela OCDE, pois os comentários, além de não vinculantes, devem ser lidos com temperamento. Vejamos a redação do § 14 ao art. 7, constante na versão de 22/07/2010 da Convenção Modelo da OCDE:

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. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the

enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10).

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

3.5 Reforçamos que tal comentário deve ser lido com temperamentos, verificando o contexto em que foi emitido. Qual seja, buscando combater o abuso na utilização de tratados. Tal assertiva pode inclusive ser comprovada pela remissão do comentário 14 ao art. 7, ao comentário 23 ao art. 1, onde se afirma que **outra forma de combater o uso abusivo de tratados** seria através de normas CFC. Se isso é verdade, e entendemos que sim, seria mais um motivo para afastar a tributação em respeito a Convenção.

3.6 Cabe ainda mencionarmos que por muito tempo a doutrina vem sustentando que referido permissivo só valeria para normas CFC “reais”, ou sejam, as que buscam o combate ao abuso, restritas a rendas passivas e a países de baixa ou nenhuma tributação. Para Sérgio André Rocha:

Com efeito, independentemente de serem qualificadas como CFC, ou não, as regras brasileiras certamente não foram consideradas como típicas regras CFC pelos referidos Comentários.

De fato, como já ressaltamos, a maioria dos países membros da OCDE não pode incluir em suas legislações regras com o alcance da regra brasileira – ver item 3.6. -, uma vez que as mesmas seriam contrárias às liberdades fundamentais da União Europeia.

Dessa maneira, é claro que os Comentários da OCDE e da ONU não tinham como paradigma modelos como o brasileiro. Este fato é ressaltado no Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS, onde se demonstrou grande preocupação com os limites para a adoção de ‘regimes CFC pelos países da União Europeia.

(ROCHA, Sérgio André; Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 79)

3.7 Lembramos, por fim, que o E. STJ já se manifestou sobre o tema em acórdão cuja ementa colacionamos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

3.8 Pelo exposto, entendemos que seja forçosa a exclusão dos lucros auferidos pela controlada na Argentina da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Recorrente.

3.9 Caso este não seja o entendimento desta turma, desde logo nos manifestamos que, embora nos enclinemos ao argumento subsidiário aduzido pela recorrente, qual seja, a exclusão do lucro apurado pela controlada no período de julho a dezembro de 2008, a recorrente não juntou aos autos tradução juramentada da legislação pertinente, de sorte que não temos nada além de sua afirmação para sustentar sua alegação, de sorte que não o podemos aceitar.

DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS À CSLL

3.10 Durante anos perdurou nos Tribunais brasileiros a discussão imposta pela Receita Federal de que os Tratados contra bitributação sobre a renda não tinham aplicação à CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) por tratar-se de espécie tributária diversa enquanto que a doutrina defendia, com razão, que as Convenções são aplicáveis aos tributos incidentes sobre a renda, independentemente de sua denominação (*nomen juris*).

3.11 A Lei nº 13.202/2015, resultante da conversão da Medida Provisória nº 685/2015[1], trouxe dispositivo equiparando a CSLL ao IRPJ, para fins das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a bitributação em relação aos impostos sobre a renda. O artigo 11 da referida Lei assim dispõe:

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.

3.12 O dispositivo em comento tem natureza expressamente interpretativa ao que aplicável, portanto, a ato ou fato pretérito, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN.

DAS COMPENSAÇÕES.

3.13 Embora entendamos que o aproveitamento do imposto pago no exterior deve ser aceito pela Receita Federal para apuração do *quantum* devido, no caso a Recorrente não se desincumbiu do ônus de provar seu recolhimento. Motivo pelo qual o argumento aduzido não merece acatamento.

4. CONCLUSÃO:

4.1 Por todo o exposto, votamos pelo conhecimento do Recurso e em parte provê-lo para:

- i) afastar a nulidade excluir a parcela referente aos meses de outubro, novembro e dezembro da parcela dos lucros das controladas no Uruguai adicionados ao IRPJ e a CSLL da Recorrente; e
- ii) Excluir os lucros das controladas localizadas na Argentina, por força do art. 7, do Tratado para Evitar a Dupla Tributação assinado entre Brasil e Argentina.

4.2 É como voto.

(assinado digitalmente)

Processo nº 16561.720098/2012-41
Acórdão n.º **1402-002.494**

S1-C4T2
Fl. 1.514

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado

Em que pesem os brilhantes argumentos do i. Conselheiro Relator, ousou discordar de suas conclusões quanto à tributação da parcela de lucros da Recorrente auferida por meio de sua controlada localizada na Argentina.

Para a Recorrente, a Fiscalização não poderia ter incluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio de sua controlada localizada na Argentina.

Segundo seu entendimento, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, violaria o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina, firmado para evitar a dupla tributação da renda. Desse modo, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a Fiscalização estaria tributando os lucros da controlada na, e não os lucros da Recorrente – residente no Brasil.

Entende, a Recorrente, portanto, que seria competência exclusiva da Argentina tributar os lucros auferidos pela controlada na Argentina, nos termos previstos no art. 7º do Tratado Brasil-Argentina.

Pois bem, passo a analisar o tema.

O tema não é novo neste colegiado. Na sessão de 04 de outubro de 2016, por meio do acórdão 1402-002.321, de minha relatoria, em situação praticamente idêntica (o tratado em questão fora firmado com a Áustria), decidiu-se por negar provimento ao recurso voluntário.

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

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

Depois de inúmeras controvérsias legislativas¹, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL²; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer

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

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

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

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

[...]

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

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional³. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

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

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

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer

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

fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43⁴.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Argentina⁵:

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

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

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

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

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

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

⁴ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

⁵ Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 355, de 2 dezembro de 1991.

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

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

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional⁶ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:*

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

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

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

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

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

⁶ Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

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

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

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

Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição⁸. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

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

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

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02⁹. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)¹⁰. Veja-se:

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

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

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

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada

⁸ Conforme OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, pp 13 e 14. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf> >. Acesso em 10 de maio de 2017. Eis o texto em sua originalidade: "Definition of income – Although some countries' existing CFC rules treat all the income of a CFC as "CFC income" that is attributed to shareholders in the parent jurisdiction, many CFC rules only apply to certain types of income. The report recommends that CFC rules include a definition of CFC income, and it sets out a non-exhaustive list of approaches or combination of approaches that CFC rules could use for such a definition".

⁹ Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

¹⁰ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

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

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

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

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

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

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

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

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

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

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

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

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

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

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

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

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

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

Portanto, não assiste razão à Recorrente. Inexiste ofensa ao Acordo Brasil-Argentina, seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4 (o qual isenta os dividendos tributáveis na Argentina recebidos por residentes brasileiros).

No que atine à tributação da equivalência patrimonial, a decisão recorrida, baseando-se no art. 7º, § 1º, da IN 213/02, confirmou a exigência de IRPJ e CSLL supostamente aplicada sobre o valor da equivalência patrimonial apurado no investimento mantido na controlada argentina.

Convém transcrever as normas do Regulamento do Imposto de Renda que norteiam o tema:

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

[...]

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

[...]

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

Art. 394. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

§ 9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

[...]

Conforme se observa, a Lei nº 9.249, de 1995, em relação ao resultado das avaliações de investimento no exterior pelo método da equivalência patrimonial, manteve o tratamento tributário previsto para os resultados de investimentos no Brasil, ou seja, não devem compor a apuração do lucro real.

Coaduno-me com a posição externada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão nº 1101-00.365, no qual conclui que se deve interpretar o enunciado da IN que determina a inclusão do resultado positivo de equivalência patrimonial em investimentos no exterior na apuração do lucro líquido em conjunto com o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249, de 1995, ou seja, inclui-se tal resultado na apuração do lucro apurado em balanço, mas mantém-se sua exclusão, se positivo, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Há de se salientar, contudo, que o próprio art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995¹¹, determina que os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas (§ 1º), sendo que os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real, sendo que os rendimentos e ganhos de capital serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real (§ 2º, II).

Portanto, em que pese no valor do MEP, em tese, poder estar englobado outros valores que não o lucro, basta-se mera apuração aritmética para que a apuração da base de cálculo seja adequada aos ditames dos §§ 1º, 2º e 3º, do art. 25 da Lei nº 9.249/1995, tal qual realizado no lançamento.

¹¹ Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

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

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Portanto, na presente exigência, o valor objeto da autuação é exatamente o valor do lucro consolidado em sua controlada na Argentina, não havendo que se falar em tributação do valor obtido via método da equivalência patrimonial.

Desse modo, impõe-se a manutenção integral da exigência referente à tributação, no Brasil, da parcela de lucros a que a Recorrente fez jus com base no resultado apurado por sua controlada situada na Argentina.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto