



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

Processo n° 16561.720118/2014-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.040 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2017
Matéria IRPJ - LUCROS AUFERIDOS EXTERIOR
Recorrente MARSELHA HOLDINGS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão recorrida foi devidamente fundamentada e enfrentou os argumentos aduzidos pela impugnação de forma clara e satisfatória. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

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

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Áustria e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL ÁUSTRIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. Designado o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONÇALVES - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto – Relator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. Declarou-se

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife (PE), que manteve o crédito tributário decorrente do auto de infração lavrado em decorrência de supostas infrações à legislação tributária, referente ao ano calendário de 2009, por meio dos quais são exigidos da Controlada da Recorrente com domicílio na Áustria, o Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, **tendo total do crédito consolidado no valor de R\$ 215.330.444,78** conforme descrição nas tabelas abaixo:

IRPJ	72.135.955,80
Juros de Mora	32.093.286,74
Multa	54.101.966,85
Valor do Crédito Apurado	158.331.209,39

CSLL	25.968.944,09
Juros de Mora	11.553.583,23
Multa	19.476.708,07
Valor do Crédito Apurado	56.999.235,39

2. Ao compulsar dos autos, nota-se que o TVF-Termo de Verificação Fiscal, às fls. 164/186, informa que o procedimento fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado,

restringiu-se à verificação da regularidade fiscal pertinente aos Lucros, Rendimentos, Ganhos de Capital e Participações Societárias havidos no exterior.

3. Aduz a fiscalização, que o princípio da universalidade da tributação da renda, consagrado na Constituição Federal de 1988 no art. 153, parágrafo 2^a, inciso I, teve sua regulamentação legal exigida na Lei Federal de nº 9.249/95, disciplinando que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferido no exterior por filiais, controladas e coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil passam a ser tributadas pelo IRPJ. Consubstanciado à carta Magna de 1988, a Instrução Normativa 213/2002 - IN dispõe que *“os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil”*.

4. De acordo com a Fiscalização, ao teor do que disciplina o art. 74 da Medida Provisória de nº 2.158-35 e nos termos da Lei nº 9.249/95, os lucros auferidos por controlada ou coligadas no exterior serão consideradas disponibilizadas para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiveram sido apurados na proporção das participações, o que serão computados para efeito de tributação nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Informa que, a partir de 01/10/99 a CSLL passou a incidir sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

5. Ressalta que a controlada indireta IMAGRA, nas Bahamas, teve sua participação societária adquirida pela Bradesco Overseas Funchal - Consulting Services Sociedade Unipessoal LTDA em Março de 2009. E que os rendimentos auferidos nas Bahamas e na Ilha da Madeira não se encontram protegidos por acordos de bitributação, tendo em vista que o Brasil não é signatário do acordo com as Bahamas e que o acordo com Portugal faz ressalva expressa à Ilha da Madeira, pois ambas são elencadas como dependências de tributação favorecida no art. 1º VI e XXX da IN SRF de nº 188/02.

6. Segundo informações constantes no TVF, há ausência de violação de disposições da convenção para prevenir a dupla tributação celebrada entre o Brasil e a Áustria, por considerar, com fundamento na Solução Interna COSIT de nº. 18/13 e pela OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, que 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.

7. Há inaplicação dos artigos 10 e 23 dos Tratados para evitar a bitributação no presente caso, pois embora a S.I do COSIT de nº 18/13 não analise tais artigos que versam também sobre a tributação dos dividendos, afasta a incompatibilidade do art. 74 da MP de nº 2.158/35 com art. 7º do Tratado.

8. Nessa linha, concluiu a fiscalização: a) que a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do Tratado que versam sobre a tributação de lucros; b) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; c) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando assim, eliminada a bitributação, independentemente da existência de tratado; d) Não se está tributando os dividendos a serem distribuídos no Brasil, mas os lucros apurados na Áustria.

9. Cientificado da autuação em 16/10/2010 (fls. 206/207), o interessado apresentou a impugnação em 17/11/2014 (fls. 222/261), na qual alegou, em síntese, que houve ilegalidade na lavratura do auto de infração por violação do Tratado celebrado entre o Brasil e a Áustria, tendo em vista a inobservância da prevenção da bitributação sobre os lucros de controladas no exterior que impedem a aplicação do regime de tributação automática dos lucros consolidados ao nível do Bradesco Áustria, não distribuídos para o sócio no Brasil, e da previsão expressa da isenção dos dividendos, pela impossibilidade de o Brasil tributar os lucros por controladas austríacas mesmo quando distribuídos.

10. Aduz que o objeto da tributação pelo art. 25 da Lei 9.249/95 é o próprio lucro das entidades estrangeiras (controlada ou coligada) que é tributado no Brasil pelo método da *adição* ou *soma* ao lucro real da pessoa jurídica no País, tal como ocorre com os lucros dos entes desprovidos de personalidade jurídica própria (filial e sucursal). O montante do lucro estrangeiro passível de *adição* é determinado pela aplicação do percentual de participação da pessoa jurídica diretamente sobre os resultados da controlada ou coligada no exterior (inciso II do § 22 do art. 25 da Lei nº 9.249/95).

11. Argumenta que o objeto da tributação, nos termos da lei brasileira, é o próprio lucro da controlada no exterior e não o resultado de equivalência patrimonial no Brasil, resultado este que não tem existência própria, nem qualquer autonomia em relação àquele lucro, tanto que com ele não se soma, sendo um mero reflexo — não tributável - do lucro estrangeiro.

12. Afirma ainda, que as convenções celebradas pelo Brasil são aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro, instituída pela Lei n. 7.689/88. Pois, a CSLL é um adicional ao IRPJ, distinguindo-se apenas pela sua destinação, vinculada à finalidade específica da seguridade social. Requereu a improcedência total do Auto de infração lavrado em relação ao IRPJ e à CSLL sobre o lucro líquido, com o conseqüente arquivamento do presente processo administrativo fiscal.

13. O Acórdão ora Recorrido (16-71.977 - 3ª Turma da DRJ/SP1) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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.

DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS. ARTIGO 74 DA MP 2.158/35.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. STF. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO PAÍS DE RESIDÊNCIA DA CONTROLADA.

O artigo 74, da MP 2158/35, que fixou o momento da disponibilização dos lucros para a data do balanço em que foram apurados, foi submetido à apreciação do STF (ADI/2.588), tendo a Suprema Corte decidido que referida norma é constitucional, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, para as controladas localizadas em países com tributação favorecida. Com relação às controladas residentes em países com tributação regular, por não ter sido

atingida a maioria de votos, entende-se pela constitucionalidade do artigo 74, da MP 2158/35, não obstante a inexistência dos citados efeitos.

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

O entendimento da RFB, manifestado, na SCI nº 18-Cosit, é de que a aplicação do artigo 74, da MP 2.158/35, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, uma vez que (a) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros, (b) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, (c) 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.

CSLL. Quando a comprovação das infrações depende dos mesmos elementos de prova, aplicam-se, ao Auto de Infração da CSLL, as razões de decidir pertinentes ao IRPJ. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES. Não compete à DRJ afastar, sob o fundamento de inconstitucionalidade ou ilegalidade, lei, tratado internacional ou ato normativo expedido pela RFB, exceção feita às hipóteses expressamente previstas no ordenamento jurídico. PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO.

O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, exceção feita às hipóteses previstas nas normas que regem o contencioso administrativo fiscal, as quais devem ser demonstradas pela Impugnante.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

14. Isto porque, segundo entendimento do Acórdão recorrido, não é competência da DRJ analisar questões atinentes à inconstitucionalidade ou ilegalidade, para afastar aplicação de lei, tratado internacional ou ato normativo expedido pela República Federativa do Brasil. Ressalvou também, que não cabe à aplicação do Tratado celebrado entre o Brasil e a Áustria, pois embora a recorrente tenha consolidado os lucros na controlada direta austríaca (Bradesco Overseas Service GMBG), nos termos do art. 1º, parágrafo 6º da I.N SRF nº 213/02, as atividades operacionais que geraram os lucros objeto do lançamento tributário ocorreram nas controladas indiretas da Recorrente - Bradesco Overseas Funchal Consulting Services e Imagra, residentes na Ilha da Madeira e nas Bahamas, respectivamente, onde não se aplicam tratados para evitar a dupla tributação.

15. Tendo sido intimado do referido Acórdão em 13/05/2016 (fls. 390), o Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** em 14/06/2016 (fls. 391/458), no qual além de reiterar as razões aduzidas em sede de impugnação, pugna pela reforma da decisão de 1º grau, com os seguintes argumentos:

i) Preliminarmente: nulidade da decisão recorrida por não terem sido ventilados todos os argumentos expostos na impugnação apresentada, portanto, ferindo os princípios constitucionais inquisitórios e da verdade material;

ii) Aduz que a decisão com base na Solução Interna COSIT nº 18/133, confere interpretação equivocada às disposições do tratado Brasil-Áustria, contrárias ao seu sentido e finalidade, conduzindo à ineficácia das disposições convencionais, ao desprezar o art. 7º do Tratado, que visa justamente evitar a tributação extraterritorial por um Estado dos lucros não distribuídos, auferidos por pessoa jurídica com personalidade própria, domiciliadas em outro Estado, no caso a (BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBG) – pois, os lucros auferidos pela controlada com domicílio na Áustria, só poderão ser tributados pelo ente federativo daquele próprio país, excluindo dessa forma, a competência/capacidade de tributar do Brasil em relação aos mesmos lucros;

iii) Alega que o objetivo da tributação consubstanciada no art. 25 da Lei 9.249/95 é o próprio lucro das controladas ou coligadas que é tributado no Brasil pelo método da adição ou soma ao lucro real da PJ no País, tal como ocorre com os lucros dos entes desprovidos de personalidade jurídica própria - (filiais e sucursais). Com isso, analisando o art. 74 da MP de nº 2.158-35/01 com o art. 25 da Lei nº 9.249/95, conclui-se que referem-se diretamente à tributação dos lucros das controladas e coligadas adicionadas ao lucro líquido da controlada no Brasil;

iv) Afirma que o MEP - Método de Equivalência Patrimonial é utilizado como mera mecânica para inclusão dos lucros no balanço do sócio, controlador ou coligado no Brasil. E que de acordo com o STF, "efetuado o balanço da Estrangeira, o valor do patrimônio da Brasileira, para efeitos de seu valor de mercado, altera-se com a inclusão do lucro a ela correspondente, embora não distribuído”;

v) Informa que ao contrário do que afirma a decisão recorrida, os lucros das controladas indiretas, sediadas nas Bahamas e na ilha da Madeira, devem ser consolidados no balanço da controlada direta (Áustria), para efeito de determinação do lucro real da Recorrente no Brasil;

vi) Diz que há ilegalidade do auto de infração por violação expressa ao Art. 7º do Tratado Brasil-Áustria, pois o fato da legislação do Brasil dispor que os lucros tributáveis são aqueles apurados antes do pagamento do imposto estrangeiro, um valor superior ao dos próprios lucros que seriam passíveis de distribuição para o sócio no País, só demonstra que o lucro da entidade no exterior é que está sendo de fato tributado;

vii) Afirma que não procede o argumento da decisão recorrida de não aplicar o Tratado por entender que o sujeito passivo no Brasil é a Recorrente, uma vez que o Brasil despreza a personalidade jurídica das controladas estrangeiras, submetendo-as ao regramento dos estabelecimentos permanentes, arrogando-se uma competência tributária - quando o Tratado atribui competência exclusiva à Áustria. Dessa forma, segundo a recorrente: “a lei brasileira elegeu a Recorrente como uma espécie de responsável, unicamente para viabilizar a tributação extraterritorial pretendida pelo Brasil,

que de outro modo não seria factível - pois não se vislumbrou outra forma pela qual o Fisco Brasileiro conseguiria efetuar o lançamento contra a pessoa jurídica no exterior”;

viii) Aduz ainda: "que conforme estabelece o art. 98 do CTN - os Tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pela que lhes sobrevenha. O próprio STF já reconheceu a prevalência dos Tratados internacionais para prevenir a dupla tributação pelo critério da especialidade, pelo que ainda que o art. 74 da MP de nº 2.158-31/01 seja posterior ao tratado com a Áustria, as disposições deste último prevalecem e devem ser observadas pelo Fisco”;

ix) Nesse sentido, diz que a DR/JR1 já se manifestou sobre o tema, no mesmo entendimento da Recorrente, o que merece transcrição do Acórdão de nº 12-29601 da 6ª Turma:

LUCRO REAL. LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. LUCRO TRIBUTAVEL SOMENTE NO DOMICÍLIO FISCAL.” Os Lucros auferidos, na Holanda, por controladas ou coligadas de pessoa jurídica domiciliada no Brasil somente são tributáveis naquele país, por força da Convenção Internacional para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Imposto de Renda promulgada pelo Decreto nº 355 de 1991.

Impossibilidade de tributação individualizada das controladas indiretas, na medida em que não podem ser aplicadas aos fatos geradores ocorridos em 2009, pois inexistente equivalência patrimonial individualizada de controlada indireta e segundo a recorrida, tal sistemática só foi introduzida com a Lei nº 12.973/14;

x) Informa que no ano calendário 2009, a BRADESCO OVERSEAS FUNCHAL CONSULTING SERVICES adquiriu 100% de participação na IMAGRA, consolidando os lucros das duas controladas indiretas na BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH (controlada direta austríaca). – {conforme quadro abaixo:}



xi) Assim, explica o conceito de consolidação vertical: "*A consolidação vertical foi adotada em reconhecimento, no plano fiscal de que no direito societário brasileiro não há uma participação da controladora no Brasil nos resultados de controlada ou coligada indireta (BRADESCO OVERSEAS FUNCHAL - CONSULTING SERVICES E IMAGRA), mas apenas por meio da necessária participação da pessoa jurídica intermediária (BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH), pelo que os resultados individuais daquela teriam de ser necessariamente considerados no conjunto das remessas desta (controlada direta) para efeitos de determinar a matéria tributável no Brasil.*" (fls.438);

xii) Afirma que a decisão recorrida ao argumentar acerca da tributação de forma individualizada, incorre em inovação de critério jurídico, pois no TVF inexistiu sistemática suscitada. Nessa linha, o órgão julgador não poderia inovar para justificar a tributação pretendida, tendo em vista a vedação expressa do art. 146 do CTN que versa sobre a mudança de critério jurídico. Aduzindo ainda que: "*(...) é fato incontroverso nos autos a consolidação vertical, ao nível da controlada direta, dos lucros de controladas indiretas no exterior é a sistemática consagrada na legislação tributária, por força do art. 1º, parágrafo 6º da I.N RFB 213/02.*" (fls. 442);

xiii) Argumenta que os lucros da BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH quando distribuídos para a recorrente, estão sujeitos à tributação na Áustria, limitada a 15% conforme o Tratado celebrado, sem que essa tributação na fonte seja passável de compensação com o IRPJ e CSLL incidentes no País, sendo que o Brasil optou pelo método da isenção como forma de eliminar a dupla tributação sobre esses dividendos;

xiv) Reitera que se o IRPJ e a CSLL incidirem no Brasil em momento anterior ao da incidência do imposto austríaco, como pretende o Auto de Infração, ter-se-á a dupla tributação "já que a tributação na fonte sobre os dividendos na Áustria tem como sujeito passivo o sócio brasileiro e não é passível de creditamento nos termos do Tratado e nem nos termos da lei interna brasileira (art. 26 da Lei 9.249/95)";

xv) Nesse sentido, aduz que o CARF já se manifestou sobre o tema, reconhecendo a aplicação do Tratado Internacional para evitar a dupla tributação, considerando isentos de tributação no Brasil os dividendos pagos por uma sociedade residente no exterior. Para tanto, colaciona diversos julgados às fls. 449/453 dos autos, que versam sobre tal matéria;

xvi) Alega ainda, que as convenções celebradas pelo Brasil também são aplicáveis à CSLL, na medida em que esta é um adicional ao IRPJ conforme dispõe o art. 2º do Tratado internacional com a Áustria, seguindo a mesma regra aplicada ao IRPJ, de modo a evitar a dupla tributação;

xvii) Requereu por fim, o acolhimento das razões expendidas no recurso, para determinar o cancelamento das exigências fiscais, com o consequente arquivamento do presente processo administrativo fiscal.

16. Instado a se manifestar (fls. 499), a Fazenda Nacional apresentou **contrarrazões ao Recurso** interposto (fls. 501), aduzindo **em síntese que**:

i) Não houve cerceamento de defesa que implicasse na nulidade da decisão recorrida, pois *in casu*, não se vislumbra quaisquer das hipóteses elencadas no art. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, que versa acerca da validade dos atos praticados no âmbito do processo administrativo fiscal federal;

ii) A norma brasileira não extrapola os limites estabelecidos pelo Tratado internacional, na medida em que somente as leis brasileiras definiram o conceito de lucro real da PJ situada no Brasil, incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas estrangeiras – (conforme o art. 25 da Lei nº 9.249/95);

iii) O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será composto pelos resultados auferidos no exterior. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explicita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da consagração do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988.” (fls.513);

iv) Isso porque, o art. 74 da Medida Provisória nº 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;

v) O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não objetiva tributar o lucro de pessoas jurídicas residentes em outros países, mas que no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras. Assim, o parâmetro utilizado para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL são os lucros obtidos por intermédio das controladas e coligadas no exterior e o momento da disponibilização destes lucros para a controladora ou coligada brasileira;

vi) Informa a existência das normas **CFC - (regra de tributação de resultados de controladas no exterior)** no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com objetivo de disciplinar a tributação de rendimentos auferidos no exterior por intermédio de empresas coligadas ou controladas e, ao mesmo tempo, impedir o diferimento da tributação. Assim, a norma permite 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;

vii) Asseverou que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da **OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico**, indicando uma opção de política fiscal do Brasil. Aduzindo que a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, visto que estabeleceu-se 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;

viii) Afirma que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nunca teve por objetivo tributar o lucro de pessoas jurídicas residentes em outros países, pois a legislação brasileira criou uma presunção absoluta de que os lucros foram disponibilizados aos sócios brasileiros na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior. Implicando dizer que:

“(...) No momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras. Dessa maneira, para aplicar a técnica de tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nem se deve cogitar sobre a existência ou não de tributação no país de residência da controlada ou coligada estrangeira. Com efeito, se realmente houve pagamento de tributo no exterior, isso será relevante apenas em um segundo momento, vale dizer: os impostos pagos no exterior somente terão importância para fins de compensação com o tributo a ser pago no Brasil. E é por essa razão que o texto da IN SRF nº 213, de 2002, faz a ressalva quanto ao tributo pago no exterior, de modo a preservar a lógica da norma prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.” (fls.530).

ix) Nessa linha, aduz que o CARF já se manifestou sobre o tema, ficando evidente que a técnica de tributação prevista na IN SRF nº 213, de 2002, apenas reflete a sistemática brasileira de tributação em bases universais, que concede, aos residentes no Brasil, crédito referente ao tributo pago no exterior. Afirmando que “Essa é a justificativa para os valores a serem contabilizados na controladora ou coligada situada no Brasil corresponderem ao montante dos lucros auferidos no exterior antes do pagamento de impostos.”;

x) Somente se poderia cogitar da tributação integral do lucro apurado pela controlada se a incidência se verificasse sobre o próprio lucro. Contudo, por tudo até aqui exposto, o IRPJ e a CSLL incidem sobre os lucros fictamente disponibilizados, ficção esta que opera quanto ao momento da disponibilização, e não surte efeitos sobre a materialidade do fato gerador, a qual permanece limitada ao montante passível de distribuição, ou seja, ao valor líquido após dedução dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem. Possivelmente quando o ato normativo tratou do cômputo de lucros, rendimentos e ganhos de capital pelo valor antes de descontado o tributo pago no país de origem, cogitava-se da incidência de tributo sobre o próprio rendimento a ser oferecido à tributação no Brasil, cuja compensação,

inclusive, foi expressamente trazida no art. 14 da mesma Instrução Normativa. Certamente os tributos incidentes sobre os lucros da controlada não estão contemplados nesta previsão de dedução, e assim também não integram o montante a ser oferecido à tributação na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. (fls. 531);

xi) Não houve a desconsideração da personalidade jurídica na medida em que, o auto de infração lavrado tem por objeto os lucros da empresa brasileira – MARSELHA HOLDINGS LTDA. –, e não de sua controlada no exterior – VX HOLDINGS GMBH, sendo assim, 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;

xii) Esclarece que “a utilização de normas CFC não viola o propósito dos Tratados para evitar dupla tributação. Mais especificamente, não há qualquer incompatibilidade entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e o art. 7º do tratado firmado entre o Brasil e a Áustria. Sobre esse tema, é imprescindível conferir o entendimento da OCDE, uma vez que o tratado entre o Brasil e a Áustria, para evitar a dupla tributação sobre a renda, seguiu a estrutura da convenção Modelo elaborada pela OCDE.” (fls. 533);

xiii) In casu, no tocante a inaplicabilidade do art. 7ª da Convenção Brasil-Áustria, merece destaque a transcrição do argumento trazido às fls. 534 dos autos:

(...) as regras CFC não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação. (...) tem-se que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é autêntica norma CFC e está em perfeita harmonia com o art. 7º do Tratado Brasil - Áustria. 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. 7º do Tratado – afinal, continuará havendo tributação dos lucros disponibilizados à controladora residente no Brasil.

xiv) Ressalta o posicionamento do STF quanto à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2011, no julgamento do Recurso Extraordinário, noticiado no informativo do STF de nº 701, ao tratar sobre compatibilidade da MP com os Tratados firmados pelo Brasil, com escopo de evitar a dupla tributação da renda;

xv) A autoridade fiscal brasileira apurou o resultado da controladora residente no Brasil por meio do Método de Equivalência Patrimonial -

(MEP), o que determina o resultado auferido por todo o grupo empresarial, que deve ser vislumbrado como uma unidade econômica. Afirma ainda, que o procedimento fiscalizatório leva em conta todos os lucros auferidos dentro da cadeia de empresas controladas pela MARSELHA HOLDINGS LTDA no exterior, inclusive as controladas indiretas. Ressaltando que: "cabe à controladora brasileira o trabalho de realizar a consolidação dos resultados do grupo empresarial, levando em conta os lucros obtidos tanto pelas controladas diretas quanto pelas indiretas. Implica dizer que, mesmo que a legislação da Áustria não exija que a BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH utilize o MEP, isso não afeta a obrigação da sua controladora residente no Brasil registrar e oferecer à tributação os resultados auferidos por intermédio das pessoas jurídicas controladas pela empresa situada na Áustria." – (fls.538);

xvi) Por fim, ressalta que a tributação não recai sobre o lucro pertencente à controladas ou coligadas estrangeiras, mas sim na riqueza que ele representa e, por consequência, gera em favor de sua controladora ou coligada brasileira;

xvii) Requereu ao final, que o recurso voluntário interposto pela recorrente seja improvido.

17. É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Antes de adentrar ao mérito recursal passo a analisar a preliminar de nulidade manejada pelo contribuinte.

Defende a nulidade da decisão recorrida por não terem sido ventilados todos os argumentos expostos na impugnação apresentada, portanto, ferindo os princípios constitucionais inquisitórios e da verdade material.

Entendo não assistir razão ao recorrente. A decisão recorrida foi devidamente fundamentada e enfrentou os argumentos aduzidos pela impugnação de forma clara e satisfatória.

Aliás, como é pacífico no STJ e passou a ter previsão específica no NCPC, o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos das partes:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Assim, face ao exposto, não acolho a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

No mérito, a questão em lide basicamente se resume à análise acerca da aplicação ou não do art. 7º do Tratado Brasil-Áustria que tem por intuito evitar a bitributação.

Da análise das razões expostas no presente processo, entendo assistir razão ao Recorrente.

Ressalte-se que não se trata aqui de afastar a aplicabilidade de legislação já que os referidos tratados ou convenções depois de promulgados valem como lei interna no Brasil e hierarquicamente em muitos casos tem prevalência sobre a lei ordinária. Vale dizer na minha opinião, existindo conflito entre a lei ordinária e o tratado, este deverá prevalecer em respeito à hierarquia das normas e à segurança jurídica.

No âmbito constitucional, pode-se inferir a prevalência dos Tratados de Dupla Tributação - TDT sobre a legislação interna da análise combinada do artigo 5º, parágrafo 2º, com artigo 150, caput, ambos da Constituição Federal. O parágrafo 2º do artigo 5º dispõe que os direitos e garantias fundamentais assegurados pelos tratados internacionais assinados pelo Brasil não podem ser excluídos pela legislação interna infraconstitucional. Já o caput do artigo 150, que trata das limitações do poder de tributar, inclui as questões tributárias no conceito de direitos fundamentais.

Na esfera tributária, destaca-se o artigo 98 do CTN, o qual determina expressamente que os tratados e convenções internacionais, em matéria tributária, devem prevalecer sobre a legislação interna.

Já na esfera infralegal, de modo a confirmar a supremacia dos TDT, especialmente no que tange ao imposto de renda, o artigo 997, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 ("RIR/1999"), dispôs que os tratados internacionais, celebrados pelo governo brasileiro e devidamente inseridos em nosso ordenamento jurídico, devem prevalecer sobre as regras estabelecidas pela legislação interna.

É importante levar em consideração, também em relação aos TDT, que há decisões significativas dos tribunais superiores no Brasil - Supremo Tribunal Federal ("STF") e Superior Tribunal de Justiça ("STJ") - que fazem referência à regra definida no artigo 98 do CTN, defendendo, portanto, a prevalência dos TDT em face da legislação doméstica.

Aduzir que não está sendo tributada a empresa no exterior mas sim sua sócia no Brasil a meu ver não se justifica e se trata de interpretação equivocada da norma, uma vez que, na prática, o que se vê, efetivamente, é a tributação dos lucros obtidos de empresa residente em país signatário de TDT.

De acordo com o artigo 7 cumulado com o 23, os lucros de sociedade residente na Áustria, e não atribuíveis a atividades exercidas por intermédio de estabelecimento permanente no Brasil, só são tributáveis na Áustria.

Caso semelhante do mesmo contribuinte, mas relativo ao exercício de 2008 foi decidido pelo Acórdão 1402002.321 desta 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária e, em que pese o lançamento original tenha sido mantido, a tese do contribuinte foi acolhida por 4 (quatro) Conselheiros, sendo a demanda decidida por voto de qualidade.

Necessário ressaltar ainda que, a conclusão da decisão recorrida de que não cabe a aplicação do Tratado celebrado entre o Brasil e a Áustria, pois embora a recorrente tenha consolidado os lucros na controlada direta austríaca, as atividades operacionais que geraram os lucros objeto do lançamento tributário ocorreram nas controladas indiretas da Recorrente, residentes onde não se aplicam tratados para evitar a dupla tributação, consiste em verdadeira inovação do critério jurídico, isto porque tal situação não foi fundamento do TVF.

Assim, apesar de entender que tal fundamentação poderia até resultar em eventual nulidade da decisão recorrida, ultrapasso tal questão por entender que no mérito assiste razão ao contribuinte.

Em tempo, cumpre aduzir também que, em que pese ainda pendente de apreciação de Recurso Extraordinário pelo STF, questão semelhante foi decidida pelo STJ acatando a tese do contribuinte:

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; inócorrência 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.

(STJ - REsp: 1325709 RJ 2012/0110520-7, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 24/04/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/05/2014)

Por fim, como CSLL é um adicional ao IRPJ, também a ela será aplicável os efeitos do TDT.

Assim, face ao exposto, nego provimento à preliminar para, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário para julgar improcedente o lançamento.

É como voto.

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator Designado

Consoante o entendimento da recorrente a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, violaria o art. 7º do Tratado Brasil-Áustria, 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 auferidos no exterior de empresa residente na Áustria e não os lucros da MARSELHA HOLDINGS LTDA – residente no Brasil. Daí a ilegalidade da aplicação, visto que seria competência exclusiva da Áustria a tributação dos lucros auferidos por empresa lá domiciliada nos termos do Tratado Brasil-Áustria.

O tema objeto desta discussão já foi analisado em sede de recurso voluntário por meio da 4ª. Câmara, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção deste CARF, no qual o mesmo contribuinte foi autuado. Tendo em vista que o assunto de mérito é idêntico ao tratado neste processo.

Assim, tomaremos por base os excertos da referida decisão, da qual comungamos os aspectos de mérito aventados, a fim de aplicar a mesma interpretação ao presente caso. Sigamos na apresentação dos termos do acórdão 1402-002.321, prolatado em 04 de outubro de 2016.

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

Com o advento da Medida Provisória nº 2.15835/01 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 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. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na posituação do seu artigo 43.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. 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 Áustria:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são Tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse 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.

Conforme muito bem abordado pelo i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Acórdão 9101002.330), o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:*

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.

Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7º das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, mais uma vez discordo de tal entendimento. Basta

analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7º das Convenções sobre 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 da CDT, 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 valhame 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. 7º (no início do século passado e depois na década de 1940 modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7º das Convenções sobre 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. onquanto 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, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela. 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 CSSL 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 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 Secretariada 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 o 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 alegar 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 austríaca. 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 2.15835, 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 2.15835, 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 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

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

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

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

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

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

Com base nos robustos argumentos acima aduzidos, concluímos que inexiste ofensa aos artigos 7 ou 23 do Acordo Brasil-Áustria, pela aplicação da norma brasileira para fins de incidência sobre os lucros auferidos pela empresa sediada no Brasil na forma do art. 25, da lei nº 9.249/95.

Desta forma, voto por, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário manejado pelo recorrente.

Abel Nunes de Oliveira Neto