



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16561.720118/2014-46  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9101-003.829 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 02 de outubro de 2018  
**Matéria** TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR  
**Recorrente** MARSELHA HOLDINGS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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 (Lei 9.249, art. 25/26, c/c MP 2.158-35/2001, art. 74).

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ÁUSTRIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. No caso concreto, o Tratado firmado entre Brasil e Áustria não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos no exterior, especialmente quando essa tributação recai sobre lucros gerados em locais onde não há tributação da renda/lucro, locais que não estão abarcados pelo Tratado Brasil-Áustria (Funchal/Ilha da Madeira e Bahamas). O fato de a contribuinte ter consolidado os lucros das controladas indiretas na controlada direta (localizada na Áustria), por si só, não neutraliza a tributação brasileira, principalmente quando não há pagamento de tributo no exterior. Isso configuraria um evidente uso indevido (abusivo) do tratado para evitar dupla tributação. Certamente, não é essa a finalidade desses tratados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram

provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a tributação de lucros no exterior.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1401-002.040, de 16/08/2017, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, manteve o lançamento de IRPJ e CSLL sobre lucros no exterior.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

**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 A 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.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

#### A COMPROVAÇÃO DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL.

- o v. acórdão recorrido adotou posição contrária à defendida pela RECORRENTE, entendendo que a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros suas da controladas estrangeiras não ofende as disposições do tratado para prevenir a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Áustria, pois, segundo o Acórdão recorrido, "o que nossa lei faz é tributar a nossa empresa";

- como consequência deste entendimento, conclui o v. acórdão recorrido que os lucros consolidados na controlada BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBG, domiciliada na Áustria, devem ser tributados junto à RECORRENTE no Brasil;

- de forma contrária ao que foi definido pela Turma *a quo* e em consonância com a tese defendida pela RECORRENTE, o Acórdão paradigma nº 101-95.802 (DOC. 1) é categórico ao reconhecer que o art. 7º dos tratados, que seguem a Convenção Modelo da OCDE (e da ONU), impede a tributação pelo Brasil dos lucros de controladas, domiciliadas no exterior, tendo em vista que tal dispositivo estabelece competência exclusiva do país de domicílio da controlada estrangeira para a tributação de seus lucros;

- também de forma contrária ao que foi definido pela Turma *a quo* e igualmente em consonância com a tese defendida pela RECORRENTE, o Acórdão paradigma nº 1101-00.365 (DOC. 2) é categórico ao qualificar o lucro considerado disponibilizado ao teor do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 como dividendo ficto. No caso em exame, como o artigo 23, parágrafo 2º (métodos para prevenir a dupla tributação) do tratado com a Áustria determina a isenção dos dividendos, inclusive fictos ou presumidos, auferidos pela controladora no Brasil, esta interpretação afasta a tributação pretendida;

- em cumprimento ao disposto pelo §6º do art. 67 do Regimento Interno do CARF, procede-se a seguir ao cotejo analítico entre as ementas do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmáticos:

*Acórdão 101-95.802*

[...]

*LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP nº 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) - A partir da vigência do art. 74 da MP 2.15835/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos 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.*

*LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR - Na Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.*

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

*CONVERSÃO CAMBIAL - A conversão dos lucros da coligada ou controlada para a moeda nacional, para fins de tributação no Brasil, obedece o disposto no §4º do art. 25 da Lei 9.249/95 e no § 3º do art. 6º da IN SRF 213/2002.*

*Acórdão 1101-00.365*

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002, 2003*

*DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. RESULTADOS APURADOS A PARTIR DE 1996. IRPJ. Os lucros auferidos por meio de coligadas ou controladas no exterior, a partir do ano-calendário 1996, sujeitam-se a tributação no momento em que disponibilizados. Ausente*

*prova da distribuição efetiva ou presumida dos lucros, o saldo de lucros acumulados até 2001 é considerado disponibilizado em 31/12/2002. Os lucros auferidos a partir de 2002 são considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados.*

*RESULTADOS APURADOS A PARTIR DE 1999. CSLL. Somente os lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999 sujeitam-se a incidência da CSLL no momento de sua disponibilização.*

*TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação a norma interna.*

*CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. PREMISSAS PARA ANÁLISE DO CONFLITO NORMATIVO. O art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização (Ins resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior).*

*COMPATIBILIDADE COM O TRATADO INTERNACIONAL. O acordo firmado entre Brasil e Portugal autoriza a tributação de dividendos no Estado onde se situa o beneficiário dos rendimentos e somente proíbe o país onde se situa a fonte pagadora de tributar lucros não distribuídos.*

*CRÉDITO INDIRETO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO EXIGÍVEL OU PAGO. Sendo vedada a tributação de lucros não distribuídos no país de origem, não há porque se cogitar de dedução de imposto de renda pago no exterior em face de tributos devidos no Brasil por disponibilização ficta de lucros.*

*TRIBUTAÇÃO SOBRE O RESULTADO ANTES DE DESCONTADOS OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO. IMPROCEDÊNCIA. Se a incidência se dá sobre os lucros fictamente disponibilizados, a base de cálculo está limitada ao montante passível de distribuição, já líquido dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem.*

*CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. SEDE ANTERIOR NAS ILHAS CAYMAN. Os resultados apurados e considerados disponibilizados enquanto a empresa mantinha sede nas Ilhas Cayman não são afetados por acordo internacional firmado entre Brasil e Luxemburgo.*

*RESULTADOS APURADOS E CONSIDERADOS DISPONIBILIZADOS EM LUXEMBURGO. HOLDING. A Convenção Brasil-Luxemburgo não se aplica às sociedades "holdings" residentes em Luxemburgo.*

*ARGUMENTAÇÃO SUBSIDIÁRIA PARA INAPLICABILIDADE DA CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. PREMISSAS PARA ANÁLISE DO*

*CONFLITO NORMATIVO. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização dos resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior.*

*COMPATIBILIDADE COM O TRATADO INTERNACIONAL. O acordo firmado entre Brasil e Luxemburgo autoriza a tributação de dividendos no Estado onde se situa o beneficiário dos rendimentos e somente proíbe o país onde se situa a fonte pagadora de tributar lucros não distribuídos.*

*CRÉDITO INDIRETO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO EXIGÍVEL OU PAGO. Sendo vedada a tributação de lucros não distribuídos no país de origem, não há porque se cogitar de dedução de imposto de renda pago no exterior em face de tributos devidos no Brasil por disponibilização ficta de lucros.*

*CONVERSÃO PARA REAIS - Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas*

- ainda em cumprimento ao disposto pelo §6º do art. 67 do Regimento Interno do CARF, procede-se a seguir ao cotejo analítico entre trechos do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas: [...];

- comprovado, portanto, o dissídio jurisprudencial, a RECORRENTE passará a demonstrar o prequestionamento da matéria. [...]

#### TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS DA RECORRENTE NO EXTERIOR.

- a principal disposição legal invocada como fundamento do lançamento é o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 27 de julho de 2001, que dispõe o seguinte: [...];

- em matéria de sociedades controladas e coligadas no exterior, o art. 25 da Lei nº 9.249/95, para o qual o art. 74 da MP 2.158/35 remete, já dispunha em seus §§ 22 e 39 que os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, serão computados na apuração do lucro real mediante adição ao respectivo lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da controlada ou da coligada;

- o sistema de tributação do art. 25 da Lei nº 9.249/95 manda adicionar ao lucro real da pessoa jurídica no Brasil, o lucro obtido pelas controladas ou coligadas no exterior, ainda que tais lucros tenham sido integralmente retidos e não distribuídos;

- assim sendo, o imposto brasileiro veio atingir a renda que não é da própria sociedade brasileira, mas renda de titularidade jurídica de sociedades estrangeiras independentes, num sistema de tributação extraterritorial, incompatível com o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), que exige a disponibilidade jurídica ou econômica para a tributação da renda;

- essa incompatibilidade foi reconhecida pela Administração Fiscal através da Instrução Normativa nº 38/96 que fez com que a tributação, na prática incidisse exclusivamente sobre o lucro efetivamente disponibilizado. Este regime foi posteriormente alçado à condição de lei, pela edição da Lei nº 9.532/97 que estabeleceu a tributação dos lucros de origem externa quando do seu pagamento ou crédito para o sócio no Brasil;

- o Governo, porém, não tinha desistido de taxar os lucros não distribuídos pelas controladas ou coligadas estrangeiras e através da Lei Complementar nº 104/01 introduziu um novo §2º ao art. 43 do CTN, segundo o qual "na hipótese de receita ou de rendimentos oriundos do exterior a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo";

- ao abrigo deste §2º do art. 43 do CTN, é que foi editado o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 27 de julho de 2001, que, na prática, reinstalou o regime do art. 25 da Lei nº 9.249/95, para o qual o texto do art. 74 remete;

O OBJETO DA TRIBUTAÇÃO DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01 E SUA QUALIFICAÇÃO FACE AOS TRATADOS.

O MÉTODO ADITIVO COMO FICÇÃO PARA NACIONALIZAR O LUCRO ESTRANGEIRO.

- face à lei interna brasileira, o objeto da tributação de que tratam o art. 25 da Lei nº 9.249/95 e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 é o próprio lucro das controladas e coligadas estrangeiras, tal como apurado nos seus balanços, tanto que o lucro "disponibilizado" segundo dispõe a própria Instrução Normativa nº 213/02, art. 1º, §7º corresponde aos valores integrais apurados pela entidade estrangeira, antes mesmo de descontados os impostos pagos no seu país de domicílio;

- esta tributação de lucros estrangeiros, instituída pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, recai sobre os lucros auferidos no exterior que são incluídos na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. Essa "inclusão" do lucro estrangeiro dá-se pela adição ou soma de seus valores ao lucro real brasileiro, segundo decorre expressamente do §2º do mesmo art. 25;

- logo, o objeto da tributação pelo art. 25 da Lei 9.249/95 é o próprio lucro das entidades estrangeiras (controlada ou coligada), tributado no Brasil pelo método da adição ou soma ao lucro real, tal como já ocorria com os resultados das filiais ou sucursais no exterior, que são entes desprovidos de personalidade jurídica própria;

- este aspecto da tributação não passou despercebido pelo Ministro Napoleão Nunes Maia do Superior Tribunal de Justiça que bem o sublinhou em seu voto no julgamento do Resp nº 1.325.709-RJ:

*63. Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais.*

- ora, examinados o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e o art. 25 da Lei nº 9.249/95, que com ele constitui uma unidade incidível, conclui-se que ambos dispositivos têm

o mesmo objeto: os lucros das controladas e coligadas estrangeiras, somados ao lucro líquido da controladora no Brasil;

- apesar da dicção clara e inequívoca do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e o art. 25 da Lei nº 9.249/95, a decisão recorrida afirma que "o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa";

- ora, esta afirmação do v. Acórdão recorrido é puro sofisma, pois o IRPJ e a CSLL só podem tributar o lucro. No caso em exame quem auferiu o lucro não foi a empresa brasileira, mas sim um ente estrangeiro;

- e tanto o que se tributa no Brasil é o lucro alienígena que o art. 26 da Lei nº 9.249/95 prevê que "a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital";

- a redação do referido dispositivo deixa claro que o imposto incidente sobre os lucros auferidos no exterior poderá ser compensado com o IRPJ incidente sobre esses mesmos lucros no Brasil. E nem haveria razão de ser diferente, pois não se pode conceber porque o Brasil permitiria o abatimento do imposto de um Estado estrangeiro, incidente sobre um lucro estrangeiro, contra o IRPJ brasileiro, incidente sobre lucros brasileiros;

- a lei brasileira permite a compensação do imposto estrangeiro com o IRPJ e a CSLL no Brasil, pois reconhece a identidade do objeto da tributação;

#### A INTRIBUTABILIDADE DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

- veja-se que esses diplomas legais em momento algum estabeleceram uma tributação sobre resultados de equivalência patrimonial de controladas e coligadas no exterior. A única referência à equivalência patrimonial está no §6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 que determina que, sem prejuízo do regime de tributação automática de lucros dos §§ 1º, 2º e 3º anteriores, os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, devem continuar a ter o tratamento previsto na legislação vigente;

- o tratamento mantido em vigor pelo § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 é precisamente aquele de que trata o artigo 23 e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 1.598/77 (com as modificações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.648/78), segundo o qual:

*"Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.*

*Parágrafo único - 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, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País."*

- ou seja, o §6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 ratifica a intributabilidade dos resultados de equivalência patrimonial quando dispõe que estes continuam sujeitos ao

tratamento da legislação em vigor, regime esse que não é alterado pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/01, mas antes é por ele confirmado através da remissão feita ao art. 25 da Lei nº 9.249/95;

- o artigo 23 e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 1.598/77 permanecem plenamente em vigor até os dias de hoje, não sendo possível qualquer interpretação que resulte em uma tributação de resultados de equivalência das controladas e coligadas no exterior;

- também o v. Acórdão recorrido afasta a equivalência patrimonial e reconhece a identidade do lucro estrangeiro com o objeto da tributação pela lei brasileira quando afirma, ao final, que:

*"Portanto, na presente exigência, o valor objeto da autuação é exatamente o valor do lucro consolidado em sua subsidiária integral situada na Áustria, não havendo que se falar em tributação do valor obtido via método da equivalência patrimonial."*

- neste sentido, aliás, é a invocação da equivalência patrimonial no voto de certos Ministros da Suprema Corte que teve como propósito evidenciar a disponibilidade jurídica dos lucros das controladas estrangeiras ao nível da controladora brasileira, face à lei societária (art. 197 Lei S.A.) e sua consequente compatibilidade com o art. 43 do CTN, não tendo, porém, o alcance de considerar a equivalência como sendo o próprio objeto da tributação;

- na realidade, o Ministro NELSON JOBIM é categórico ao afirmar que a MP 2.158-35/2001 apenas estabeleceu as condições e o momento da disponibilização, momento este que corresponde à apuração contábil do lucro da ESTRANGEIRA e que o acréscimo patrimonial da BRASILEIRA se dá a partir do momento do registro dos lucros no balanço da ESTRANGEIRA porque com o MEP "a BRASILEIRA, sujeita a esse regime, necessariamente já registrava, em seu balanço, os valores do lucro apurado por sua COLIGADA ou CONTROLADA";

- não se lê em qualquer passagem de seu voto que o objeto da tributação seja o resultado de equivalência, pelo contrário, este expressamente aponta o lucro da estrangeira, incluído nos resultados da brasileira, como sendo a matéria tributável no País;

- posteriormente, o Ministro DIAS TOFFOLI no julgamento dos REs nºs 611.586/PR e 541.090/SC votou no mesmo sentido, afirmando que:

*Em síntese, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 deslocou o momento da incidência do imposto, adotando, entre os regimes de caixa e de competência, esse último. Não firmou presunção, mas, sim, definição de novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência.*

- a conclusão do STF de que a mecânica contábil de registrar no balanço do sócio os lucros auferidos por intermédio das controladas e coligadas, utilizando-se o MEP, configura acréscimo disponível em nada afeta ou modifica o objeto da tributação, que é expressa e literalmente consagrado no caput do art 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e no art. 25 da Lei nº 9.249/95 como lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior;

- com base nestas considerações pode concluir-se que o objeto da tributação, nos termos da lei brasileira, é o próprio lucro 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;

- ora, é exatamente este lucro austríaco, auferido por pessoa jurídica estrangeira com personalidade distinta, que o art. 7º do tratado com a Áustria impede seja tributado pelo Brasil, como se verá;

#### O ART. 7º DO TRATADO COM A ÁUSTRIA: O REGIME DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA.

- antes de examinar o que dispõe o art. 7º do tratado com a Áustria, cabe primeiramente recordar que o art. 98 do CTN dispõe que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha";

- este comando de clareza ímpar determina a prevalência dos tratados sobre a legislação interna, prevalência esta também reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal com base no critério da especialidade, no que concerne aos tratados internacionais para prevenir a dupla tributação;

- portanto, ainda que o art. 7º da MP nº 2.158-31/01 tenha sido editado após a entrada em vigor do tratado com a Áustria, aprovado pelo Decreto Legislativo número 95/75 e promulgado pelo Decreto nº 78.107/76, as disposições da convenção internacional prevalecem e devem ser observadas pelo Fisco quer seja em face do art. 98 do CTN, quer pelo seu caráter de norma especial como determina o Supremo Tribunal Federal;

- por sua vez, o artigo 7º, §1º do Tratado Brasil-Áustria estabelece que:

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

- o artigo 7º do tratado com a Áustria acima transcrito contempla duas situações distintas;

- a primeira consiste na atribuição de uma competência exclusiva ao país de residência (p. ex. Áustria) da empresa - pessoa jurídica - para tributar os seus lucros, excluindo, por consequência, a competência do outro país contratante (p. ex. Brasil) para tributar os lucros da empresa - pessoa jurídica - residente no primeiro país;

- é o que decorre da primeira parte do §1º do artigo 7º segundo o qual: "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, (...)", consagradora de uma regra geral de vedação objetiva da tributação dos lucros de empresas residentes num dado território pelo outro país;

- a segunda consiste no reconhecimento de uma competência cumulativa de ambos os Estados em presença nos casos em que uma pessoa jurídica residente em um país (p.

ex. Brasil) exerça diretamente no território do outro país (p. ex. Áustria) suas atividades através de um estabelecimento permanente (por exemplo, filial de empresa estrangeira) ali situado;

- esclareça-se que o conceito de estabelecimento permanente para fins do tratado encontra-se expressamente previsto no artigo 5 da Convenção com a Áustria, segundo o qual este "designa uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade", esclarecendo no número 7 do artigo 5 que "o fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra";

- ou seja, para fins do tratado o fato de uma sociedade, domiciliada em um dos Estados (Áustria), ser controlada por outra sociedade, domiciliada no outro Estado (Brasil), não faz da primeira um estabelecimento permanente da segunda. O conceito de estabelecimento permanente - instalação fixa de negócios - aplica-se a entes despersonalizados;

- o art. 7º dos tratados que seguem o modelo OCDE, como é o caso do tratado com a Áustria e com a Espanha (paradigma 1), faz uma distinção de tratamento entre os entes personificados (i.e., sociedades controladas e coligadas) e os entes desprovidos de personalidade própria (i.e., estabelecimentos permanentes, filial e sucursal), dispondo que só o país de domicílio de entes com personalidade própria tem competência para tributar os lucros de suas atividades; e que tanto o país em que se localizam os entes sem personalidade (filial e sucursal), como o país em que se localiza a casa matriz à qual estão ligados tais entes têm competência para tributar os lucros das atividades que aqueles estabelecimentos geraram no primeiro Estado;

- resta claro, portanto, que nas relações entre duas pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria em que uma (RECORRENTE) é controladora da outra, não pode o país de domicílio da primeira (Brasil) pretender tributar os lucros da segunda empresa, domiciliada no outro país contratante (Áustria), pois cabe a este último a competência exclusiva para a tributação dos lucros das entidades residentes em seu território. Esta competência deixa de ser exclusiva apenas no caso em que os lucros sejam auferidos através de estabelecimento permanente, ou seja, de uma instalação fixa de negócios sem personalidade jurídica própria;

- assim, aplicando-se exemplificativamente o art. 1º ao caso de uma empresa brasileira (EB) que tenha, por exemplo, na Áustria, uma filial (FA) ou controlada (CA), podem extrair-se as seguintes conclusões:

a) o Brasil pode tributar os lucros da FA, por esta constituir um estabelecimento permanente no exterior (1ª frase, 2ª parte, do §1º);

b) a Áustria pode tributar os lucros da FA unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento (2ª frase do § 1º);

c) só a Áustria ("competência exclusiva") pode tributar os lucros auferidos na Áustria pela CA, pois CA é empresa austríaca (1ª frase, 1ª parte do §1º);

d) o Brasil não pode tributar os lucros auferidos na Áustria pela CA, pois só pode tributar estabelecimentos permanentes no exterior e não entidades com personalidade jurídica própria existentes no outro Estado.

- é precisamente porque as empresas são pessoas jurídicas distintas das dos seus sócios que a primeira parte do caput do art. 7º do tratado dispõe que apenas o Estado Contratante da empresa que auferir os lucros tem competência para tributá-los. O Estado Contratante de residência do sócio controlador, por sua vez, terá competência para tributar esses lucros quando distribuídos sob a forma de dividendos. É que neste momento os lucros deixam de pertencer à sociedade que os gerou para se constituir em remuneração do sócio. Essa sistemática do tratado fica bastante claro quando se lê o art. 7º em conjunto com o art. 10 e o 23;

- o tratado assim distingue dois momentos segundo quem é o titular do lucro. Quando auferido este pertence à sociedade estrangeira e por isso apenas o seu país de domicílio pode tributá-lo. Quando distribuído, esta passa a constituir remuneração do sócio (dividendo) e aí poderá ser tributado pelo Estado de Residência do sócio, mas como incide a tributação na fonte também no Estado de que provém (de localização da empresa que os distribuiu), acaba se verificando uma dupla tributação, cujos efeitos são eliminados na forma do art. 23 que estabelece ou o método do crédito ou da isenção para evitar a dupla tributação;

- quando os lucros são auferidos por um ente desprovido de personalidade jurídica própria (como é o caso do estabelecimento permanente), o tratado (segunda parte do caput do art. 7º) de forma diferente autoriza a sua tributação por ambos os Estados Contratantes, ou seja, o Estado em que se localiza o estabelecimento e o Estado em que está localizada a sua casa matriz, pois neste caso estabelecimento e casa matriz correspondem a uma mesma pessoa jurídica, sem separação ou divisão do ponto de vista legal. Os lucros do estabelecimento, portanto, integram os resultados da pessoa jurídica desde que gerados, pois não há separação da personalidade;

- vê-se, portanto, que o tratado distingue de forma categórica as pessoas dotadas de personalidade jurídica própria dos entes despersonalizados, pois reconhece a força e efeitos da personalidade jurídica, característica que, nos termos do número 7 do artigo 5 do tratado com a Áustria, impede que as controladas sejam tratadas como simples estabelecimentos permanentes, ou seja, que as controladas (como a BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH) sejam submetidas à segunda parte do caput do art. 7º (competência cumulativa), aplicável apenas aos estabelecimentos permanentes;

- esse ponto foi percebido pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Ari Pargendler, que em seu voto, no acórdão relativo ao julgamento do Resp nº 1.325.709 manifestou que: [...];

- o STF, por sua vez, nunca se pronunciou sobre os tratados, mesmo porque se trata de matéria de competência exclusiva do STJ, ao teor do art. 105, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal, como, aliás, bem notou o Ministro DIAS TOFFOLI nos acórdãos dos REs nºs 611.586/PR e 541.090/SC;

- como bem ressaltado pelo Ministro DIAS TOFFOLI, a interpretação dos tratados compete à esfera própria (STJ). O STJ, por sua vez, já exarou sua interpretação sobre a matéria, confirmando a impossibilidade de tributação dos lucros de controlada estrangeira, à luz do art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação;

## OS FUNDAMENTOS E OBJETIVOS DO REGIME DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA.

### O ELEMENTO HISTÓRICO DE INTERPRETAÇÃO.

- ora, e qual a razão do regime de competência exclusiva do Estado de residência da controlada estrangeira prevista na primeira parte do art. 7º? Precisamente impedir a aplicação de medidas como o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01;

- como recorda o grande juriconsulto Ottmar Bühler, - pioneiro dos estudos de tributação internacional na Alemanha - referida cláusula teve a sua origem em impedir a aplicação, no âmbito das relações internacionais, da chamada "teoria do órgão" (Organtheorie) consagrada em vários países europeus nas primeiras décadas do século XX por influência da jurisprudência e da lei alemã de 1934, que concebiam os grupos de sociedades, baseados numa relação de controle ou domínio, como uma unidade, operando-se na controladora uma consolidação dos ganhos e perdas do grupo. E daí as sociedades controladas serem consideradas meros "órgãos" do conjunto, sendo desconsiderada a sua personalidade jurídica;

- como é natural, a tentativa de aplicação desta doutrina à esfera internacional conduziria a uma deslocalização dos poderes tributários dos Estados onde se situam as empresas controladas ou coligadas para o Estado de sociedade investidora, acarretando uma plúrima tributação dos mesmos lucros. Havia, pois, que afastá-la de modo categórico;

- assim, sobretudo por influência dos países anglo-saxônicos, que sustentavam a individualidade jurídica e a tributação autônoma das subsidiárias, surgiu a regra de reconhecimento de competência exclusiva ao Estado de localização destas, constante já do Modelo Bilateral de Convenção Tributária da Liga das Nações (Modelo de Londres de 1946) como uma verdadeira "cláusula anti-órgão";

- a cláusula de competência exclusiva vem, assim, afirmar a supremacia do "princípio da separação" (Trennungsprinzip) sobre a teoria do órgão, em matéria de controladas e subsidiárias em geral, atingindo seu objetivo de proibir imperativamente que os Estados de domicílio das controladoras tomem em consideração, por qualquer forma ou técnica legislativa, os lucros das controladas ou coligadas estrangeiras como base de cálculo dos seus próprios tributos incidentes sobre as sociedades-mãe;

- o Acórdão recorrido afirma que o artigo 7º não poderia ter sido criado para afastar a tributação por normas CFC, pois estas foram criadas posteriormente à criação da Convenção Modelo da OCDE. No entanto, esta afirmação é distorcida, pois como atrás se viu o art. 7º visou coibir a tributação de controladas ou coligadas com base no controle societário como mero critério de conexão, determinando o reconhecimento da personalidade jurídica distinta destas. Esta função do art. 7º, contudo, foi posteriormente relativizada pela OCDE para permitir a compatibilização especificamente com normas anti abuso;

- ora, as verdadeiras normas CFC (*controlled foreign companies provisions*) são norma anti abuso na medida em que taxam apenas as rendas de natureza passiva e oriundas de território de baixa ou nula tributação. O art. 74 da MP nº 2.158-35/01, contudo, não possui qualquer elemento abusivo, pois tributa indistintamente as controladas estrangeiras, independentemente de seu país de domicílio e da natureza de suas rendas, tanto assim que este caráter meramente arrecadatório da norma foi objeto de crítica pelo Ministro Joaquim Barbosa

em seu voto proferido na ADI 2.588, o que conduziu à adoção destes critérios para certos efeitos no novo regime da Lei nº 12.973/14. Confira-se:

*"Da forma como redigida a norma brasileira presume-se indistintamente que todas as controladas ou coligadas no exterior têm esse propósito elisivo ou evasivo"*

*"a presunção o intuito evasivo somente é cabível se a sociedade estrangeira estiver localizada em localizadas em países com tributação favorecida, ou que não imponham controles e registros societários rígidos (paraísos fiscais)".*

- aliás, tais aspectos foram ressaltados no voto da Conselheira Sandra Faroni proferido no Acórdão paradigma, no qual esta apenas admite o afastamento do art. 7º dos tratados nos casos de comprovado abuso de tratado;

- o regime do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 é exemplo paradigmático de um modelo de tributação assente na superada teoria do órgão, modelos esses que, como se viu, estão terminantemente barrados pelo artigo 7º dos tratados contra a dupla tributação;

- não é demais insistir em que a cláusula de competência exclusiva do art. 7º constitui o "coração" dos tratados contra a dupla tributação. Sem ela, qualquer tratado fica privado de sentido, pois abre as portas a uma guerra fiscal entre Estados, permitindo que a riqueza tributável em um deles seja objeto de pretensões fiscais cumulativas de outros, invasivas de soberania estrangeira;

- o art. 7º do tratado com a Áustria apenas reconhece o "princípio da separação" entre subsidiária e sociedade-mãe evitando que os lucros de uma controlada possam ser tributados no país de residência da controladora como se a primeira fosse uma mera filial ou sucursal (estabelecimento permanente), sem personalidade jurídica própria;

- contrariamente ao que afirma o Acórdão recorrido, o art. 7º impede a tributação dos lucros não disponibilizados/distribuídos pela controlada na Áustria (BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH) pelo Brasil, sendo tal interpretação a que decorre do elemento histórico e da finalidade do art. 7º;

**A ILEGALIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR VIOLAÇÃO DO ART. 7º DO TRATADO COM A ÁUSTRIA.**

**O LUCRO ESTRANGEIRO COMO OBJETO DA TRIBUTAÇÃO.**

- a letra da lei interna que fundamenta a tributação (o art. 25 da Lei nº 9.249/95, para o qual remete expressamente o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01) alude expressamente à adição ao lucro da pessoa jurídica brasileira dos próprios lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, independentemente de serem pagos ou creditados;

- que o objeto da tributação consiste no lucro da própria controlada ou coligada no exterior resulta ainda de o §7º do art. 1º da Instrução Normativa nº 213/02 estabelecer que "os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem

computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem";

- o mero fato de a legislação brasileira dispor que os lucros tributáveis são aqueles apurados antes do pagamento do imposto estrangeiro, ou seja, um valor superior ao dos próprios lucros que seriam passíveis de distribuição para o sócio no País, demonstra que o que se está tributando é o próprio lucro da entidade no exterior;

SUJEITO PASSIVO BRASILEIRO: MERA MECÂNICA DE TRIBUTAÇÃO.

- o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 tributa os lucros da controlada e coligada estrangeira, como se estas pudessem ser sujeitos passivos do imposto de renda e da CSLL no Brasil, no mesmo regime que as filiais e sucursais no exterior, que são entes despersonalizados;

- tal sistemática de tributação significa, pois, o Brasil desprezar a personalidade jurídica das controladas estrangeiras para submetê-las ao mesmo tratamento dos estabelecimentos permanentes, arrogando-se uma competência tributária, quando o tratado, como também se viu, é expresse em atribuir competência exclusiva à Áustria, Estado de domicílio da BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH;

- ora, o argumento da decisão recorrida de que não se aplica o tratado porque é a RECORRENTE que está sendo tributada é um puro sofisma;

- é que o lucro que está sendo tributado pelos autos de infração é, como atrás se viu, o próprio lucro da controlada na Áustria, tendo a lei brasileira eleito a RECORRENTE como uma espécie de responsável, unicamente para viabilizar a tributação extraterritorial pretendida pelo Brasil que de outro modo não seria factível;

- é que não se vislumbra outra forma pela qual o Fisco Brasileiro conseguiria efetuar o lançamento contra a pessoa jurídica no exterior (remeter o auto de infração por avião?), nem como poderia ele exercer os seus poderes para executar este crédito em outra jurisdição. Ora, a única forma de viabilizar o regime de tributação extraterritorial em causa é fazer com que todas essas consequências recaiam sobre as pessoas que encontram sob o império da lei brasileira, em relação às quais o Fisco pode exercer em toda a sua plenitude seus poderes;

NATUREZA OBJETIVA DO COMANDO DO ART. 7º.

- acresça-se, ainda, que como atrás se afirmou "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha" (art. 98 do CTN). Esta prevalência dos tratados é reconhecida também na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal com base no critério da especialidade;

- é, aliás, justamente por essa razão que o art. 7º dos tratados, diferentemente de outras disposições do texto convencional, consiste em regra que visa impedir a tributação objetiva dos lucros da empresa, não traduzindo uma regra de conteúdo subjetivo, ou seja, voltada à pessoa (fonte ou residente);

INAPLICABILIDADE DOS COMENTÁRIOS DA OCDE À NORMA BRASILEIRA.

- frise-se novamente que a sistemática de tributação adotada pelo Brasil sequer poderia qualificar-se como um regime do tipo *controlled foreign companies provisions* que apenas se pode falar em relação a uma classe determinada de normas anti-abuso do direito internacional (também conhecidas pelo acrônimo normas CFC) aplicáveis exclusivamente em condições excepcionalíssimas que autorizam a tributação automática dos lucros de controladas ou coligadas no exterior quando: (i) os lucros destas são formados substancialmente por rendas passivas; e/ou (ii) estão elas localizadas em territórios de baixa tributação. Tal regime, contudo, jamais se aplica a controladas e coligadas domiciliadas em países que têm nível comparável de tributação;

- todavia, a lei brasileira, em matéria de sociedades controladas e coligadas no exterior, adotou um sistema que se afasta totalmente do tipo CFC, por não ter caráter excepcional nem finalidade antielisiva, uma vez que atinge, como regra geral, a totalidade do lucro das sociedades controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos rendimentos que o integram e do nível de tributação do país ou território de seu domicílio;

- a total inexistência de um elemento "abusivo" relacionado ou com o território de domicílio ou com a natureza do rendimento demonstra que a lei brasileira não tem a natureza de uma lei "CFC", pois seu objetivo não é antielisivo, mas puramente arrecadatário;

- daí que mesmo os comentários da OCDE ao art. 7º apontados pelo Auto de Infração e a Solução de Consulta COSIT nº 18/13 como "autorizadores" da tributação em causa, não são aplicáveis no caso do art. 74 da MP nº 2.15835/01, tendo em vista que este não corresponde a uma "controlled foreign companies provisions" objeto dos comentários da OCDE;

- isso mesmo fica evidente do texto da Lei nº 12.973/14 que, apesar de introduzir os conceitos de renda ativa, os utiliza unicamente para efeito de permitir a adoção temporária (até 2017) do regime de consolidação (art. 74), continuando, contudo, a tributar automaticamente os lucros e toda e qualquer controlada estrangeira em 31 de dezembro de cada ano (art. 73), ainda que confira a opção pelo seu pagamento diferido;

- este sistema perverso é uma singularidade brasileira, não adotado pelos demais países, pelo que a competitividade das nossas empresas vê-se seriamente abalada, pois comporta um ônus fiscal incomparavelmente mais pesado do que o das suas rivais no mercado global;

- a total inexistência de um elemento "abusivo" relacionado ou com o território de domicílio ou com a natureza do rendimento demonstra que a lei brasileira não tem a natureza de uma lei "CFC";

- no caso, a Áustria é um país que possui tributação normal e não é qualificado como país de tributação favorecida, nem à época em que lavrado o Auto de Infração era considerado como regime fiscal privilegiado;

#### INAPLICABILIDADE DOS COMENTÁRIOS DA OCDE ADOTADOS A PARTIR DE 2003 AO TRATADO COM A ÁUSTRIA CELEBRADO EM 1974.

- veja-se, ainda, que os comentários da OCDE, com base nos quais a Solução de Consulta COSIT nº 18/13 pretende sustentar a suposta compatibilidade da lei brasileira com os tratados, além de inaplicáveis às normas brasileiras por não possuírem natureza de normas

CFC, só foram introduzidos em 2003, pois até então a incompatibilidade do art. 7º do modelo OCDE com as próprias normas CFC era orientação dominante da doutrina e da jurisprudência estrangeira (veja-se na França o julgamento do Conselho de Estado no caso Schneider);

- apenas a partir de 2003 é que a OCDE passou a considerar o artigo 7º compatível com as legislações CFC, tendo introduzido um §10.1 aos seus comentários ao artigo 7º da Convenção Modelo, renumerado em 2008 para §13 e em 2010 para §14;

- ocorre, porém, que o tratado com a Áustria foi celebrado em 24 de maio de 1975 e promulgado pelo Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976, ou seja, quando tais comentários sequer existiam, pelo que esta nova orientação não pode ser invocada para alterar o alcance e sentido de tratado celebrado sob entendimento diverso tendo em vista o princípio da boa fé (art. 31 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados) que tem como corolário ser aplicável interpretação e sentido vigentes à data da sua celebração dos tratados;

#### AS CLÁUSULAS ESPECIAIS QUE AUTORIZAM A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DE CONTROLADAS NAS CONVENÇÕES.

- de todas as considerações acima, pode concluir-se que, contrariamente ao que afirma o Acórdão recorrido, o artigo 7º dos tratados contra a dupla tributação é incompatível com a tributação nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/01, só podendo ser afastado se o tratado contiver disposição especial e específica que autorize esta exceção;

- e tanto tal assertiva é verdadeira que no Tratado com o México, aprovado pelo Decreto nº 6.000/2006, o Brasil houve por bem inserir um artigo 28, §3º, segundo o qual "as disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa a capitalização insuficiente ou para combater o diferimento, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação CFC) ou outra legislação similar";

- semelhante redação consta da alínea "d" do item 5 do protocolo anexo ao Tratado com o Peru, aprovado pelo Decreto nº 7.020/2009;

- estes são os únicos tratados firmados pelo Brasil que contêm tal autorização expressa. No entanto, no caso do tratado Brasil-Áustria tal autorização não só inexistente, como é contrária ao sentido e interpretação da convenção vigentes à época de sua celebração, não se podendo, portanto, aceitar a interpretação pretendida pela decisão recorrida;

- ora, os tratados e as leis não possuem palavras sem sentido, muito menos disposições inteiras sem sentido. Fossem de fato tais acordos plenamente compatíveis com o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 nenhuma razão existiria para que o tratado com a México tivesse o artigo 28, §3º;

#### A REJEIÇÃO AOS COMENTÁRIOS DA OCDE QUE ADMITIRAM A COMPATIBILIDADE DO ART. 7º COM NORMAS CFC POR PAÍSES MEMBROS.

- acresce que esta nova orientação dos Comentários da OCDE, que corresponde a uma tendência mais fiscalista que jurídica, não é sequer aceita por todos países membros, tendo sido expressamente rejeitada, dentre outros, pela Bélgica que fez consignar em suas reservas ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE o seguinte: [...];

- a posição externada pela Bélgica em suas reservas ao parágrafo 10.1 dos comentários ao art. 7º da Convenção modelo da OCDE é idêntica ao entendimento aqui manifestado pela RECORRENTE. Por sua vez, o Luxemburgo afirma que: [...];

- se se validar o pensamento do acórdão recorrido estar-se-á esvaziando de conteúdo a primeira parte do §1º e art. 7º, tornando-o inócuo, desnecessário e jamais aplicável;

- ora, que sentido faria que os tratados tivessem então esse artigo 7º se ele de nada serve?

- veja-se, porém, que a aplicação ao caso concreto do artigo 7º do tratado com a Áustria tem o efeito de derrogar o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 no que concerne às relações entre a RECORRENTE e sua controlada direta BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH;

#### A CONFIRMAÇÃO DO ENTENDIMENTO DA RECORRENTE PELA JURISPRUDÊNCIA.

- tudo o que atrás se afirmou foi confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no acórdão relativo ao julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709-RJ assim ementado:

*"(...) 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.*

*(...) 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. (...)"*

- em voto de vista, o Ministro Ari Pargendler examina a questão com grande brilhantismo e profundidade, razão pela qual reproduzimos o seguinte trecho: [...];

- o TRF4 ao examinar questão idêntica no julgamento da APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO nº 2003.72.01.000014-4/SC decidiu que: [...];

- no mesmo sentido, a jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também confere apoio ao entendimento da RECORRENTE, como se vê do Acórdão paradigma nº 101-95.802: [...];

A ISENÇÃO DOS DIVIDENDOS NOS TERMOS DO ART. 23 DO TRATADO COM A ÁUSTRIA.

A IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS DIVIDENDOS PELO BRASIL.

- ainda que não se acolha o entendimento consagrado no primeiro paradigma, cujas razões encontram-se acima detalhadas, a tributação pretendida pelo Auto de Infração dos lucros de BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH é impossível nos termos do art. 23 do tratado com a Áustria, segundo entendimento consagrado no segundo paradigma;

- é que BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH é uma sociedade austríaca sujeita a um regime normal de tributação no país de seu domicílio. Tal entidade quando distribui dividendos para o Brasil, sujeita os mesmos à tributação na fonte na Áustria limitada a 15%, nos termos do art. 10 do tratado:

*ARTIGO 10*

*Dividendos*

*1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.*

*2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.*

- esses dividendos, contudo, não são passíveis de tributação pelo Brasil, tendo em vista o disposto no nº 2 do art. 23 do tratado, segundo o qual:

*ARTIGO 23*

*Método para eliminar a dupla tributação*

(...)2. *Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.*

- é que o método eleito pelo tratado Brasil-Áustria para se evitar a dupla tributação jurídica do sócio brasileiro foi, no caso dos dividendos, o da isenção, segundo o qual os dividendos pagos a um sócio no Brasil são tributados exclusivamente na fonte no país de que se originam, não sendo tributados uma segunda vez no país de residência deste sócio;

- o Acórdão recorrido, contudo, rejeita este entendimento, sob o argumento de que: [...];

- ora, (i) BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH é sociedade sujeita a uma tributação normal na Áustria; (ii) a aplicação do art. 75 tratado impede a tributação dos lucros não distribuídos pela entidade austríaca; e por outro lado, (iii) o art. 23, nº 2 do mesmo tratado impede a tributação dos dividendos, ou seja, desses lucros quando disponibilizados para a RECORRENTE no Brasil;

- o que se conclui da leitura sistemática destes dispositivos é que o Brasil abriu mão por completo de tributar os lucros da controlada austríaca, quer seja antes de sua disponibilização/distribuição (lucros da controlada austríaca) para o controlador, quer seja depois desta disponibilização/distribuição (dividendos);

- a possibilidade de qualificação do objeto da tributação pela lei brasileira como dividendos (fictos ou presumidos), para efeitos dos tratados, decorre:

a) do entendimento de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 apenas antecipou o momento da tributação, mediante a mera alteração da sistemática de tributação caixa (momento da distribuição dos lucros/dividendos) para competência (momento do reconhecimento da receita ao período a que compete), sem alterar, contudo, o objeto (lucros disponibilizados ou dividendos);

b) a sistemática de compensação do imposto pago no exterior - que permitiu a compensação do imposto de renda de outro país contra o imposto de renda brasileiro - não tem por intuito eliminar a dupla tributação econômica, mas sim assegurar que o montante tributado pelo Brasil seja efetivamente equivalente ao dos dividendos (lucros distribuíveis) que o sócio brasileiro perceberia caso os lucros da controlada estrangeira tivessem sido efetivamente distribuídos;

c) confirmando o raciocínio acima, a lei brasileira assegura a compensação, pelas controladas estrangeiras, de seus prejuízos com lucros próprios, mas impede a compensação dos mesmos prejuízos com lucros brasileiros ou de outras controladas estrangeiras.

- de certo modo este é o entendimento partilhado pelo Auto de Infração quando afirma que o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 teria apenas substituído a tributação em regime de caixa pela tributação em regime de competência, como também entendeu o STF no julgamento da ADI nº 2.588;

- mas se esta assertiva for correta, então pelo regime de competência deve também ocorrer o reconhecimento de receitas e despesas ao período a que competem, ou seja, no período em que ocorrerem, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento;

- nestas circunstâncias, há que se perquirir qual seria a "receita" reconhecida no período a que compete (31 de dezembro de cada ano) que é objeto de tributação nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/01? Uma vez que "receita" incorrida deve corresponder a uma receita líquida e certa, apenas se pode considerar como tal os dividendos, pois a titularidade de participação acionária em outra entidade resulta para o titular em direitos econômicos consistentes justamente no direito à participação nos lucros mediante a percepção de dividendos;

- ora, se os lucros da controlada estrangeira "disponibilizados", nos termos do art. 74 da MP 2.158-35/01, configuram "receita" reconhecida por competência, esta "receita" só pode ter a natureza de "dividendos", ergo isentos nos termos do art. 23 do tratado com a Áustria;

- por outro lado, se se admitir a tributação pretendida pelo Auto de Infração de lucro alienígena, não tornado disponível para o sócio no Brasil, se estará tornando inócua a isenção do art. 23 do tratado simplesmente por ter se antecipado o momento da tributação;

- ademais, veja-se que os lucros da BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH quando distribuídos para a RECORRENTE estarão sujeitos à tributação na fonte na Áustria, limitada a 15% nos termos do tratado, sem que essa tributação na fonte seja passível de compensação com o IRPJ e a CSLL incidentes no país, uma vez que o Brasil optou pelo método da isenção como forma de eliminar a dupla tributação sobre esses dividendos;

- o Brasil assumiu, nos termos do tratado, a obrigação de não tributar os rendimentos do sócio brasileiro, decorrentes de sua participação no capital de empresa austríaca, consistentes tanto nos lucros diretamente produzidos na Áustria, bem como nos lucros decorrentes das participações detidas em terceiras entidades, reservando essa tributação exclusivamente para a Áustria;

- no entanto, se o IRPJ e a CSLL incidirem no Brasil em momento anterior ao da incidência do imposto austríaco, ter-se-á justamente a dupla tributação, cujo objetivo do tratado era evitar (dupla tributação jurídica), já que a tributação na fonte sobre os dividendos na Áustria, que de futuro se aplicará aos lucros, tem como sujeito passivo justamente o sócio brasileiro que não terá direito de se creditar do imposto austríaco nos termos do tratado (porque este optou pelo método da isenção, não do crédito), nem nos termos da lei interna brasileira (art. 26 da Lei nº 9.249/95);

- a interpretação do Acórdão recorrido conduz, portanto, a um resultado contrário aos objetivos do tratado, donde logo se percebe não ser esta interpretação correta;

- é no mínimo desleal a tributação pelo Brasil por meio de uma interpretação do tratado contrária ao seu sentido e finalidade;

- aliás, esta interpretação desafia as regras de hermenêutica e os princípios consagrados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, segundo a qual o texto convencional deve ser interpretado segundo a sua finalidade (art. 31) e cumprido de boa-fé (art. 26) pelos Estados-parte;

- a cláusula especial (art. 23) que considera isentos os dividendos pagos por uma empresa domiciliada no exterior (BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH) ao sócio no Brasil torna ainda mais evidente a impossibilidade de se admitir a tributação no Brasil dos lucros da empresa estrangeira, pois se o Brasil não poderia tributar os lucros da entidade austríaca quando distribuídos muito menos poderá fazê-lo enquanto não distribuídos, sendo irrazoável e até menos desleal o entendimento de que tal disposição só seria aplicável a dividendos efetivamente pagos;

- frise-se, novamente, que a negativa de aplicação do tratado celebrado com a Áustria e consequentemente da isenção prevista no seu art. 23 pela decisão recorrida conduz justamente à dupla tributação que o tratado tem por objetivo evitar. É que quando os lucros forem efetivamente distribuídos ao sócio no Brasil, tais lucros serão tributados na fonte na Áustria sob a forma de dividendos (15% de IRRF, segundo o art. 10 do tratado), mas essa tributação de fonte na Áustria não é sequer compensável com o IRPJ e a CSLL porque tais tributos incidiram em momento anterior, na apuração dos lucros no balanço, burlando, assim, o tratado no qual o Brasil tinha se comprometido a isentar tal rendimento. Afinal, que eficácia terá a isenção dos dividendos prevista no tratado, se antes da sua distribuição o imposto brasileiro já tiver incidido?

- mais uma vez esclarece a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (Decreto nº 7.030/09) em seu artigo 27 que "uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado". A mesma convenção também estabelece que "um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade" (artigo 31, número 1). Logo, os Estados-Parte devem se abster de praticar atos que frustrem o objetivo e finalidade do tratado, devendo ainda aplicá-lo de boa-fé;

- de fato, se o Brasil concordou isentar a remuneração dos sócios (dividendos), por isso qualquer tentativa espúria de unilateralmente fugir das disposições do tratado, seja pela mudança de nome ou qualificação do objeto da tributação pela lei brasileira, seja através de uma interpretação que conduza a um resultado diverso daquele pretendido pelo tratado, representa uma violação de suas disposições por parte deste Estado Contratante (Brasil) e deve ser prontamente rechaçada por esses julgadores em prol da boa-fé e lealdade em que se baseiam as relações internacionais;

- a pretendida tributação dos lucros da controlada estrangeira, antes da distribuição dos lucros sob a forma de dividendos (que são a real remuneração do sócio) é uma burla às disposições do tratado com a Áustria, pois o Brasil se comprometeu a jamais tributar tais valores, sejam enquanto lucros não distribuídos (art. 7º), seja na própria disponibilização para o sócio (art. 23), levando a um resultado contrário àquele que a Convenção objetivava;

- logo, a interpretação da decisão recorrida de que não são aplicáveis as disposições do tratado com a Áustria ao caso em exame é equivocada, pois conduz à total ineficácia do tratado e a um resultado contrário daquele pretendido, devendo, portanto, serem cancelados integralmente os lançamentos do IRPJ e da CSLL sobre os lucros de BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH;

#### APLICAÇÃO DO TRATADO COM A ÁUSTRIA À CSLL.

- os lucros em causa foram também submetidos à tributação pela CSLL, com fundamento no art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, segundo o qual: [...];

- ocorre que artigo 2, número 2 do tratado celebrado com a Áustria dispõe que "a Convenção também será aplicável aos impostos futuros de natureza idêntica ou análoga que venham a acrescer aos impostos atuais ou a substituí-los";

- ora, o tratado com a Áustria foi celebrado em 24 de maio de 1975, portanto, antes da instituição da CSLL pela Lei nº 7.689/88, pelo que devem ser automaticamente aplicáveis à CSLL as suas disposições;

- os tratados contra a dupla tributação aplicam-se, em princípio, aos tributos que revestem natureza substancial de tributos sobre a renda e/ou capital, independentemente da sua denominação (*nomen iuris*), da pessoa de direito público que é seu titular ou do método adotado para a sua cobrança, alcançando inclusive os tributos que forem posteriormente introduzidos, seja em substituição, seja em adição, àqueles já existentes à data da sua celebração;

- esta regra, constante do art. 2º, §1º, da Convenção Modelo da OCDE, encontra-se reproduzida no art. 2º, §2º do Tratado com a Áustria;

- e, assim sendo, pode afirmar-se que as convenções celebradas pelo Brasil são aplicáveis à contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689/88. É que, na verdade, ela é, na sua substância, um adicional ao imposto de renda, distinguindo-se apenas pela sua destinação, vinculada à finalidade específica da seguridade social. Ora, a natureza dos tributos deve identificar-se no fato gerador e na base de cálculo (substancialmente idênticos aos do imposto de renda propriamente dito) e não na sua denominação ou destino, como esclarece o art. 4º do Código Tributário Nacional;

- a intenção do Estado brasileiro de aplicação dos tratados contra a dupla tributação à CSLL bem se revela, por exemplo, nas seguintes convenções que expressamente a aludem. [...];

- tudo isso foi confirmado com a edição da Lei nº 13.202/15, cujo art. 11 dispõe expressamente que os tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação alcançam a CSLL: [...];

- frise-se que se trata de lei interpretativa, aplicando-se portanto aos fatos geradores pretéritos, *ex vi* do art. 106, I, do CTN: [...];

- assim, todas as considerações atrás desenvolvidas a respeito da inaplicabilidade da pretendida tributação *ex vi* dos artigos 7º e 23 do tratado com a Áustria, em matéria de IRPJ são igualmente aplicáveis à CSLL, sendo, por conseguinte, indevidas as exigências formuladas a esse título;

#### DO PEDIDO.

- ante o exposto, requer a RECORRENTE sejam acolhidas as razões deste recurso para que seja aplicado o entendimento firmado nos Acórdãos paradigmas, determinando-se o cancelamento integral das exigências fiscais em matéria de imposto de renda da pessoa jurídica e de contribuição social sobre o lucro líquido e o consequente arquivamento do processo administrativo instaurado.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 07/02/2018, deu seguimento ao recurso, fundamentando essa decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Impossibilidade de tributação dos lucros/dividendos em virtude da aplicação do tratado internacional”

[...]

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que os arts. 7 e 23 das Convenções sobre Dupla Tributação não impedem a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (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), o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 101-95.802, de 2006) decidiu, de modo diametralmente oposto, que os arts. 7 e 23 das Convenções sobre Dupla Tributação impedem a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (tendo em vista o art. 7º da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jaluja [empresa espanhola], enquanto não disponibilizados e não caberá a tributação, em face do que dispõe o parágrafo 4 do Art. 23 [da Convenção]).

Já no referente ao segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1101-00.365, de 2010), não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.

Tanto na decisão recorrida, quanto no acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1101-00.365, de 2010), chegou-se à mesma conclusão, de que o art. 23 das Convenções sobre Dupla Tributação não impede a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001: inexistente ofensa aos artigos [...] 23 do Acordo Brasil-Áustria, pela aplicação da norma brasileira para fins de incidência sobre os lucros auferidos pela empresa sediada no Brasil (acórdão recorrido), ou seja, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização dos resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior (acórdão paradigma).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

Em 28/02/2018, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que deu seguimento ao recurso especial da contribuinte. Nos termos do art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto nº 70.235/72, a PGFN seria considerada intimada ao término do prazo de trinta dias contados da data acima referida, mas antes disso, em 15/03/2018, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DOS FUNDAMENTOS PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS BRASILEIRO.

- antes de analisar especificamente os argumentos da recorrente, cabe tecer alguns comentários sobre a natureza do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a fim de determinar se o citado dispositivo é ou não compatível com o Tratado Brasil-Áustria;

DA INTERPRETAÇÃO E DA QUALIFICAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS OU COLIGADAS.

- considerando a existência de Tratado para evitar a dupla tributação da renda, firmado entre Brasil-Áustria, o primeiro passo é examinar as normas do referido acordo internacional. Com efeito, deve-se buscar inicialmente os conceitos trazidos pelos tratados, tendo em vista a sua finalidade específica de regulamentar situações nas quais se verifique a possibilidade de múltipla incidência de tributos sobre o mesmo fato. A utilização do direito interno de cada um dos países contratantes fica reservada às hipóteses em que a convenção remete a ele, ou quando não se encontram os termos na própria Convenção. Nesse contexto, importante examinar os dispositivos do Tratado Brasil-Áustria que tratam da tributação de lucros:

*Tratado Brasil-Áustria*

*Artigo 7º*

*Lucros das Empresas*

*1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*

- a norma acima transcrita, claramente, limita-se a definir qual o país poderá tributar de lucros das empresas. Essa é justamente a essência Acordo internacional: fixar a competência tributária quando se verifica a possibilidade de dupla ou múltipla tributação ou isenção da mesma renda. Por essa razão, o conteúdo das normas dos tratados para evitar a dupla tributação, geralmente, está relacionado à delimitação de critérios de competência tributária, às regras para diminuir ou eliminar os efeitos da dupla tributação, entre outros;

- diante disso, analisando o artigo 7º do Tratado Brasil-Áustria, a única conclusão que se pode extrair é que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado. Entretanto, o mencionado dispositivo não esgota a disciplina da tributação dos lucros submetidos ao poder de tributar de dois ou mais Estados. Isso porque falta um conceito essencial para se estabelecer a relação jurídico-tributária, qual seja: explicitar o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país. Ora, sem esta definição,

de nada adiantam os critérios de delimitação de competência do artigo 7º, tendo em vista que ainda é preciso esclarecer o conceito do elemento material do fato gerador do tributo;

- seguindo a linha de raciocínio no sentido de se buscar primeiro no Tratado as definições dos conceitos, volta-se a atenção para o artigo 3º, que apresenta as definições gerais:

*Tratado Brasil-Áustria*

*Artigo 3º*

*Definições Gerais*

*1. Na presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente:*

*(...)*

*2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objetos da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.*

- inicialmente, constata-se que o art. 3º dos tratados não trazem o conceito de lucro. Por sua vez, em nenhum outro artigo da Convenção Brasil-Áustria foi definido o que seria lucro, para fins de incidência do imposto sobre a renda. Nessa perspectiva, importante notar que o parágrafo 2º do art. 3º prevê uma regra residual, qual seja: deve ser observada a legislação interna do Estado contratante quando não estiverem presentes, no texto do Tratado, a definição de algum termo ou expressão;

- percebe-se, portanto, que a definição do que sejam os “lucros de uma empresa de um Estado Contratante” (no caso, o Brasil) deve ser buscada no ordenamento jurídico brasileiro. Esse entendimento está em consonância com a regra de interpretação prevista no próprio Tratado Brasil-Áustria. Nesse ponto, vale lembrar que para chegar a essa conclusão seguiu-se a metodologia considerada pela doutrina como a mais adequada, a saber: investigar primeiro se o conceito foi trazido pelo Acordo internacional e, não havendo especificação naquela fonte, parte-se para o direito interno dos países;

- partindo dessa premissa, o próximo passo é examinar a legislação brasileira sobre a tributação de lucros auferidos no exterior. Mais precisamente, cumpre conferir o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, haja vista ser a norma que fundamentou o lançamento do crédito tributário. Considerando, ainda, que o citado dispositivo remete ao art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, torna-se imprescindível analisar as duas normas em conjunto. Assim, vale a pena transcrevê-las abaixo: [...];

- 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 explícita 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;

- por sua vez, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, também contempla regra de definição do elemento material do fato gerador do IRPJ e da CSLL, expresso no seguinte trecho: “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”. Além disso, o dispositivo ainda prevê o elemento temporal do fato gerador, ou seja, o momento em que se consideram disponibilizados os lucros para as controladoras ou coligadas brasileiras. A novidade trazida pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi estabelecer que a tributação dos lucros das controladoras e coligadas situadas no Brasil, auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior, seguiria o regime de competência. O fundamento para essa inovação, é bom ressaltar, encontra-se no § 2º do art. 43 do CTN, que autorizou o legislador a estabelecer o momento em que ocorrerá a disponibilização dos rendimentos oriundos do exterior. Desse modo, é possível afirmar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apenas complementa o regime de tributação em bases universais, para as pessoas jurídicas residentes no Brasil, inaugurado pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Nessa perspectiva, relevante notar que os dois dispositivos apresentam o mesmo conceito para lucro real, no sentido de que a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL levará em conta os rendimentos auferidos no exterior;

- assentados esses pontos, cabe agora retornar para a análise da tributação dos lucros auferidos no exterior sob a ótica do Tratado firmado entre Brasil-Áustria;

- as normas brasileiras não extrapolaram os limites do referido Tratado internacional, uma vez que definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção. Por sua vez, também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas da Áustria. 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. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, constatou a existência de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL;

- o principal argumento utilizado pela recorrente, para tentar afastar a tributação no Brasil, diz respeito ao critério de competência definido no art. 7º. Basicamente, alega-se que as autoridades brasileiras estariam – com base no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 – tributando os lucros das controladas ou coligadas situadas no exterior, e que essa postura violaria o art. 7º das Convenções. Entretanto, tais afirmações não condizem com a realidade;

- primeiramente, conforme demonstrado acima, 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. Significa dizer que o enfoque da legislação nacional foi delimitar o conceito de lucro real, incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas. Implica dizer que os valores disponibilizados pelas controladas ou coligadas estrangeiras devem ser qualificados como lucros da controladora residente no Brasil – nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

- como visto acima, compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não definidos nos tratados. A r. decisão de primeira instância respeitou tal regra, ao dar ao termo “lucro de empresa residente” um significado que está em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque

entendeu, acertadamente, que a lei brasileira estaria incidindo sobre lucros de empresa residente no Brasil, o que, evidentemente, consiste no escopo da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Portanto, se o art. 7º do tratado dispõe que os “lucros de empresa serão tributados apenas no país de residência”, a lei brasileira não contraria o art. 7º dos tratados. Ao contrário, no caso, o lucro de empresa residente no Brasil está sendo tributado no Brasil, o que implica dizer que o art. 7º está sendo observado e respeitado pela legislação pátria;

CLASSIFICAÇÃO DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001, COMO NORMA CFC.

- ultrapassadas as primeiras considerações acerca da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, frente aos Tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, cabe analisar o tema sob outro enfoque. A partir de agora, passa a ser debatida a natureza do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para que fique demonstrado que o citado dispositivo consiste em norma voltada para a disciplina das CFCs. Ademais, é preciso que fique claro o verdadeiro sentido da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para evitar desvirtuamentos em sua aplicação – o que provocaria esvaziamento de sua finalidade;

- no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora procurou delinear a atual sistemática brasileira no âmbito da tributação de lucros auferidos no exterior. Para isso, trouxe a evolução histórica da legislação sobre o assunto, merecendo destaque, primeiramente, o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. O mencionado dispositivo legal introduziu no ordenamento jurídico o regime de tributação universal da renda das pessoas jurídicas residentes no país, provocando uma mudança de paradigma no modelo de tributação do IRPJ e da CSLL – que antes era orientado pelo critério da territorialidade;

- o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deu continuidade à mudança de paradigma iniciada com o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Esse aspecto é facilmente perceptível no próprio texto do caput do art. 74, que ao fazer menção à “determinação da base cálculo do IRPJ e da CSLL” remete para o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995;

- é possível afirmar, com tranquilidade, que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, visava igualmente submeter as pessoas jurídicas residentes no Brasil ao critério da universalidade da tributação da renda;

- feitas essas considerações introdutórias, passa-se às técnicas hermenêuticas que permitem qualificar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, como norma CFC. A primeira a ser utilizada é a interpretação gramatical, efetivada mediante a simples leitura do texto normativo e a identificação do significado linguístico das palavras que o compõe. Nessa perspectiva, constata-se que o dispositivo sob análise disciplina os elementos que devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que é confirmado pelo seguinte trecho: “Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL”. Além disso, é preciso levar em conta a remissão feita ao art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, tendo esse dispositivo fixado que: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas”. Por fim, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, traz um marco temporal para determinar o momento em que se entende disponibilizados, para a controladora ou coligada brasileira, os lucros auferidos no exterior por intermédio de sua controlada ou coligada. Isso é o que se extrai desta parte do

texto normativo: “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”;

- diante disso, apegando-se apenas à literalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, fica evidente que 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. Mais do que isso, já se poderia concluir que o dispositivo regulamenta a tributação da renda de pessoas jurídicas residentes no Brasil. Isso é precisamente o que justifica o termo *Controlled Foreign Corporation*, vale dizer, as normas CFC buscam disciplinar a relação entre empresas controladas ou coligadas situadas no exterior e as suas controladoras ou coligadas residentes no país de origem da norma CFC, para fins de apurar os lucros passíveis de tributação auferidos por estas últimas. Dessa maneira, há que se reconhecer que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, reúne as características elementares de normas classificadas como CFC, uma vez que trata de empresas controladas ou coligadas no exterior e da disponibilização dos seus lucros para a controladora ou coligada brasileira;

- por seu turno, a interpretação histórica também configura ferramenta válida para definir o sentido de uma norma. Com efeito, esse método de investigação considera tanto a evolução histórica da legislação quanto as circunstâncias fáticas que motivaram ou contribuíram para a introdução de uma norma no mundo jurídico. Nessa perspectiva, cumpre salientar que, à época da edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a atenção dos principais países do mundo estava voltada para as práticas de concorrência fiscal internacional prejudicial. Apesar da preocupação com o tema ser antiga, ela ganhou notoriedade com o relatório de 1998 da Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OCDE, intitulado *Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue*. A partir de então, nota-se que os Estados intensificaram a atuação voltada para diminuir ou eliminar as condutas consideradas prejudiciais no âmbito da tributação internacional;

- esse contexto permitiu o fortalecimento das teorias de transparência fiscal internacional e, conseqüentemente, a expansão das normas CFC – estas configurando medidas internas unilaterais que poderiam ser adotadas pelos países que se sentissem prejudicados pelas práticas de concorrência tributária danosa. O Brasil claramente encampou essa linha de atuação, conforme se verifica no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 – apesar de ser anterior ao movimento iniciado pela OCDE – e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Com efeito, ambas as normas tratam da tributação em bases universais e levam em conta o lucro produzido no exterior por empresas controladas ou coligadas. Implica dizer que o país seguiu uma tendência mundial, refletindo na legislação interna a técnica de controle das relações entre empresas controladoras e coligadas e suas respectivas controladas e coligadas, ou seja, adotou as normas CFC para fins de incidência tributária;

- oportuno ainda utilizar a interpretação finalística para determinar o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, conforme explicitado em tópico anterior desta peça, o objetivo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior;

- diante dessas informações, pode-se concluir que o mencionado dispositivo legal tinha por missão: a) concretizar a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, levando em conta a renda auferida por intermédio das suas controladas ou coligadas no exterior; b) impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior – prática que vinha sendo muito adotada por contribuintes para se beneficiar de sistemas tributários mais favoráveis e, ao mesmo tempo, escapar da tributação no Brasil; c) estabelecer a presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas;

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

- partindo dessa premissa, convém rememorar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apenas deu continuidade ao regime introduzido pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Assim, é possível concluir que a mesma lógica aplicada a este dispositivo deve ser estendida para aquele. Vale dizer, se o legislador trouxe o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para complementar o que havia iniciado com o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, é perfeitamente válido assumir que as duas normas possuem o mesmo objetivo, qual seja: efetivar a tributação em bases universais e coibir o diferimento indeterminado dos rendimentos produzidos no exterior por meio de controladas ou coligadas;

- nesse contexto, relevante destacar que o Ministro Ayres Britto firmou posicionamento no mesmo sentido da argumentação desenvolvida acima. Isso é o que se verifica em seu voto proferido no julgamento da ADI 2.588, que analisava a constitucionalidade justamente do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Confira-se:

*E o certo é que se cuida de norma inserida no âmbito das chamadas “regras CFC”, sigla que significa, em inglês, controlled foreign corporation, ou, em tradução livre ‘sociedade estrangeira controlada’. Dando-se que essas ‘CFC rules’ são instrumentos de tributação em bases universais (TBU), ou independentemente do território desse ou daquele Estado soberano. Vale dizer: pelo regime TBU (ou world wide income taxation), certos países adotam o princípio da universalidade na tributação da renda, em desfavor da tributação fundada no princípio da territorialidade. Com isso, onera: ou a totalidade dos rendimentos obtidos por seus nacionais, pouco importando o domicílio destes (critério da nacionalidade), ou a totalidade das rendas das pessoas residentes no País (critério da residência). Tudo devido à consideração de o princípio da territorialidade não mais se revelar eficaz para assegurar aos Estados soberanos proteção contra a fuga de capitais. Fuga, sobretudo, para os chamados paraísos fiscais.*

(...)

*Nesse diapasão, averbo que não me impressionam as alegações de que tal sistemática de tributação atua como fator de inibição das nossas empresas no processo econômico-financeiro de globalização. Não me impressionam essas alegações porque parte significativa dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, sobretudo os membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, adota alguma forma de mecanismo de tributação em bases universais – conforme pontuei linhas atrás – notadamente pela utilização de modalidades de ‘CFC rules’ Por ilustração, é o que se dá com os Estados Unidos da América (desde 1962), Inglaterra (1984), Alemanha (1972), Japão (1978), Nova Zelândia (1988), França (1980), Canadá (1976), Austrália (1990), Noruega (1992), Finlândia (1994), Espanha (1994), Portugal (1995), Dinamarca (1995), África do Sul (1997), Hungria (1997), México (1997), Argentina (1999), Itália (2000) e Israel (2000).*

- não obstante todo o exposto acima, ainda persistem diversas críticas à qualificação do o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, como norma CFC;

- isso porque a OCDE teria indicado as condições que, segundo sua opinião, deveriam estar presentes para que um país adote normas CFC. Ocorre que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não teria algumas dessas condições – daí as críticas impostas ao dispositivo e sua qualificação como norma CFC. A esse respeito, o autor João Francisco Bianco (Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007. p. 25-26) – tendo por referência documento elaborado pela própria OCDE – sintetiza as quatro condições elencadas pela entidade:

*Inicialmente, a CFC, para submeter-se ao regime especial de tributação, deve ser considerada, pela legislação de residência de seus sócios, uma entidade tributária autônoma e independente. Isso porque vários países não consideram, por exemplo, as sociedades de pessoas como contribuinte de imposto separados de seus sócios, exigindo destes a tributação da renda auferida por aquelas, sob um outro tipo de regime de tributação que não o da CFC.*

*O regime da CFC, portanto, aplica-se apenas quando a entidade sediada no exterior for um contribuinte autônomo de imposto, de acordo com a legislação fiscal do país de residência de seus sócios.*

*A segunda condição é que a CFC esteja submetida a uma influência preponderante dos sócios na condução de suas operações, caracterizada pelo controle societário. Normalmente o controle é estabelecido com a detenção pelo sócio de direitos de voto ou de participação no capital social em percentual superior a 50%.*

(...)

*A terceira condição é que a CFC esteja sediada em um país de baixa ou nenhuma tributação. Esse tipo de critério é chamado de método*

*jurisdicional, ou seja, é a partir da jurisdição do país de sede da CFC que irá ser determinada a aplicação ou não do regime de transparência.*

(...)

*A quarta condição para a caracterização da CFC refere-se ao tipo de rendimento auferido. Esse critério é chamado de método transacional, ou seja, é a partir do tipo de transação efetuada pela empresa no exterior – ou da natureza do rendimento auferido – que irá ser determinada a sua submissão ou não ao regime de transparência.*

- o problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional;

- apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo Brasil ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico –, para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74;

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

- por seu turno, relevante ressaltar que a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória 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. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil. A Lei nº 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-

membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, todos concordam que tratam-se de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei nº 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

- diante do exposto, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC;

DA APLICABILIDADE DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001, FRENTE AO TRATADO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADO ENTRE O BRASIL E A ÁUSTRIA.

NORMAS CFC E O ALCANCE DO ART. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001.

- o primeiro obstáculo à tese defendida pela contribuinte situa-se no próprio conceito de norma CFC. Com efeito, é da essência das denominadas normas CFC o tratamento das controladas ou coligadas situadas no exterior como pessoas jurídicas distintas da controladora ou coligada residente no país que edita a norma CFC. Dessa maneira, a norma CFC brasileira reconhece e respeita a existência jurídica individual de cada empresa – tanto da residente quanto da não residente no país que elabora a norma. Ora, seguindo a sua natureza de norma CFC, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é direcionado para a pessoa jurídica residente no Brasil, ou seja, ele busca a tributação dos rendimentos da empresa situada no país considerando sua participação nos lucros de sua controlada que se encontra no exterior. Portanto, não procede a alegação da recorrente de que a legislação brasileira teria determinado a tributação do lucro da controlada residente em Áustria;

- o segundo ponto que precisa ser esclarecido é que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, constitui apenas uma técnica de tributação. Significa dizer que o propósito dessa norma CFC não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira. Tanto é assim que o caput do referido art. 74 traz somente a definição do momento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior para a controladora ou coligada no Brasil. A percepção dessa realidade é fundamental para entender o exato conteúdo da norma, qual seja: trata-se de uma regra que permite fixar um marco para a disponibilização de lucros e, com isso, sua inclusão na apuração do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada residente no Brasil. Esse é o núcleo da norma e é a partir dele que devem ser extraídos os efeitos tributários;

- nesse contexto, convém ressaltar que a alegação de que estariam sendo tributados os lucros da empresa estrangeira (VX HOLDINGS GMBH) contrasta com o próprio comando do dispositivo ora analisado. Isso porque o objeto da norma são os lucros disponibilizados aos sócios, e estes não podem ser confundidos com os lucros da própria pessoa jurídica que auferiu os resultados no país estrangeiro. Assim, ao mencionar os lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, o art. 74 da Medida

Provisória nº 2.158-35, de 2001, refere-se à parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por suas subsidiárias;

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

- nesse ponto, importante destacar que, dentre as teorias que fundamentam a transparência fiscal internacional, existe aquela que considera possível o legislador estabelecer uma presunção absoluta quanto ao momento de disponibilização dos lucros. Ora, essa foi justamente a técnica adotada na legislação brasileira, vale dizer, estipular um momento em que se considerem disponibilizados os lucros provenientes do exterior para os sócios residentes no Brasil. Com efeito, escolheu-se a data da apuração do resultado no balanço da controlada ou coligada situada no estrangeiro como marco para a distribuição presumida dos lucros. Dessa maneira, quando o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, se reporta aos lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, deve-se interpretá-los como a parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por intermédio de suas subsidiárias;

- partindo dessa premissa, é possível interpretar sistematicamente a legislação tributária sobre o assunto, notadamente a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002 – que regulamentou o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Assim, vejamos o que diz o § 7º do art. 1º da citada IN, que geralmente é utilizado como argumento para afirmar que a legislação brasileira busca alcançar os lucros da empresa residente no exterior:

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

[...]

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

- realmente, uma leitura apressada poderia conduzir à impressão de que o ato normativo acima transcrito determina a tributação do valor integral do lucro obtido pela

controlada ou coligada no exterior. No entanto, convém lembrar que as normas devem ser interpretadas conjuntamente às demais que compõem ordenamento jurídico. Nesse caso, a necessidade de uma visão sistemática é ainda mais flagrante. Primeiro, porque se trata de uma norma que retira seu fundamento de validade de outra, isto é, o art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, surgiu para regulamentar a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Em segundo lugar, há que se levar em conta todas as peculiaridades que envolvem o referido art. 74, a fim de que a interpretação do ato infra legal – IN SRF nº 213, de 2002 – não destoe da própria “lei” que motivou a sua existência – Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Implica dizer que a interpretação do § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, precisa ser compatível com a norma CFC brasileira;

- nessa perspectiva, deve-se ter em mente que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, impõe a tributação do lucro disponibilizado pela controlada ou coligada residente no exterior, de modo que essa realidade era conhecida pela Administração Pública quando fora editado o § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002. Ora, basta lembrar que o projeto para a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, saiu do próprio Ministério da Fazenda. Assim, não faz sentido que, no momento de regulamentar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 – por meio da IN SRF nº 213, de 2002 –, a Administração Tributária tenha se esquecido do conteúdo da norma que ela mesma havia proposto no projeto daquela Medida Provisória;

- feitas essas considerações, resta desvendar o significado da expressão “valores antes de descontado o tributo pago no país de origem”. Percebam, Srs. Conselheiros, que para fins da incidência do IRPJ e da CSLL, 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. Implica 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;

- esse também foi o entendimento firmado no voto da Conselheira Edeli, no Acórdão nº 1101-00.365, proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Confira-se:

*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.*

- diante disso, fica 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. 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. Com isso, permite-se a tributação da parcela dos lucros que efetivamente pertencem à controladora ou coligada brasileira, atribuindo-se aos impostos pagos no exterior apenas a finalidade de créditos compensáveis com os tributos devido no Brasil. Portanto, não há qualquer fundamento para se afirmar que o lucro objeto de tributação pertence à pessoa jurídica residente no exterior;

#### O ENTENDIMENTO DA OCDE SOBRE A EFICÁCIA DAS NORMAS CFC EM FACE DOS TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO.

- com base nas premissas firmadas no tópico anterior, passa-se a afastar os argumentos no sentido de que a exigência do IRPJ e da CSLL viola o art. 7º do Tratado firmado entre o Brasil e a Áustria para evitar a dupla tributação sobre a renda;

- o entendimento da contribuinte é no sentido de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, determinaria a tributação dos lucros da própria controlada ou coligada residente no exterior. Segundo a recorrente, a Fiscalização teria desrespeitado a competência exclusiva da Áustria para tributar os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas residentes naquele país;

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

- importante esclarecer 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. 7 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:

*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/CFCs’ em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia 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 numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 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 Art. 7º e 37 dos ‘Comentários’ ao Art. 10, tal 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, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção. (destaques não constam do original)*

- percebe-se, portanto, que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um “padrão único” de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras – característica esta presente no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Dessa forma, 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. Aliás, pode-se dizer que essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação, de acordo com a conclusão que está evidenciada no parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE (tradução livre):

*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). (destaques não constam do original)

- diante disso, 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. 7 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. 7 do Tratado – afinal, continuará havendo tributação dos lucros disponibilizados à controladora residente no Brasil. Assim, resta comprovada a inaplicabilidade do art. 7 da Convenção Brasil-Áustria ao caso dos presentes autos;

- por fim, cumpre ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já firmou seu posicionamento em relação à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no julgamento da ADI 2.588. Naquela oportunidade, a suprema corte afirmou que o dispositivo somente não poderia ser aplicável para coligadas residente em país sem tributação favorecida. Por seu turno, o STF voltou a se pronunciar sobre o tema após ter concluído o julgamento da ADI 2.588, tendo ratificado o entendimento proferido no citado precedente e avançado em alguns pontos, notadamente no que diz respeito à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando o caso envolver controladas residentes fora de “paraíso fiscal”. Trata-se do julgamento de dois recursos extraordinários, pelo plenário do STF, conforme noticiado no Informativo do STF nº 701:

*IR e CSLL: disponibilidade de lucros de controlada ou coligada no exterior para controladora ou coligada no Brasil*

*O Plenário concluiu julgamento de recursos extraordinários em que discutida a constitucionalidade do art. 74 e parágrafo único da Medida Provisória 2.158-35/2001, que estabelece que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento, bem como que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31.12.2001 serão considerados disponibilizados em 31.12.2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. A repercussão geral da questão constitucional fora reconhecida no RE 611586/PR (DJe de 2.5.2012). No entanto, em virtude da identidade de temas, o RE 541090/SC fora apreçoado em conjunto — v. Informativo 700.*

*No tocante ao RE 611586/PR, por maioria, negou-se provimento ao recurso, consoante o que decidido na ADI 2588/DF. Consignou-se que a empresa recorrente seria controlada e situada em “paraíso fiscal”, de modo que a legislação impugnada seria aplicável ao caso. Vencido o Min. Marco Aurélio, que provia o recurso, na linha do voto proferido na ADI 2588/DF. Por outro lado, no que se refere ao RE 541090/SC, interposto pela União, por votação majoritária, proveu-se parcialmente o recurso, para considerar ilegítima a tributação retroativa, haja vista a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, à luz do que decidido na ADI 2588/DF. Registrou-se cuidar de empresas controladas fora de*

*“paraíso fiscal”. O Min. Teori Zavascki reajustou o voto anteriormente proferido, no tocante à retroatividade tributária. Vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, relator e Presidente, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que desproviavam o recurso. Por fim, deliberou-se, por maioria, que os autos retornassem à origem para que houvesse pronunciamento acerca de eventual vedação de bitributação baseada em tratados internacionais. Considerou-se que a temática, embora suscitada, não teria sido debatida na origem, que decidira apenas quanto à inconstitucionalidade de lei, questão prejudicial em relação aos tratados. Vencido o Min. Dias Toffoli, que, ao enfrentar a matéria, considerava não existir bitributação na hipótese. O Min. Marco Aurélio, tendo em vista haver desprovido o recurso, não se manifestou a respeito. [destaques não constam do original]*

*RE 611586/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa.*

*RE 541090/SC, rel. orig. Min. Joaquim Barbosa, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, 10.4.2013.*

- diante disso, resta evidente a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e a sua compatibilidade com os Tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda. A única ressalva encontra-se no entendimento estabelecido pelo STF, no julgamento da ADI 2.588, e diz respeito às coligadas residentes em países sem tributação favorecida. Contudo, essa última hipótese não se aplica ao caso dos autos;

#### DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

- a contribuinte sustenta, ainda, que os resultados auferidos por intermédio da controlada VX HOLDINGS, residente na Áustria, não poderiam ser utilizados para fins de apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora brasileira. Segundo a recorrente, a Fiscalização teria incluído como lucro da MARSELHA HOLDING LTDA. os resultados de MEP registrados em decorrência do investimento detido na VX HOLDING. Assim, para a contribuinte, apenas seriam lucros tributáveis aqueles reconhecidos pela MARSELHA HOLDING LTDA, não poder ser considerados os resultados de MEP. A tese da recorrente, portanto, consiste em afirmar que os resultados provenientes do MEP, registrados pela MARSELHA HOLDING LTDA, não podem ter o mesmo tratamento dos lucros;

- no entanto, a contribuinte está equivocada quanto a aplicação do MEP;

- a legislação brasileira determina que as pessoas jurídicas que detenham investimentos relevantes em controladas ou coligadas estão obrigadas a avaliar esses investimentos por meio do MEP. Isso acontece em virtude da própria essência do MEP, vale dizer, consiste em uma técnica de avaliação do patrimônio que resulta na consolidação dos resultados de todo o grupo empresarial. Por essa razão, todas as pessoas jurídicas que integram o grupo empresarial são consideradas como uma única unidade econômica. Esse é o posicionamento de Bulhões Pedreira, para quem “as demonstrações financeiras consolidadas informam a posição financeira e os resultados de um grupo de pessoas jurídicas, como se fossem uma única entidade.”<sup>18</sup> Disso decorre que, para a correta aplicação do MEP, tanto os investimentos diretos quanto os indiretos devem ser refletidos na controladora do grupo. Trata-se de uma consequência lógica da aplicação do MEP. Com efeito, somente será possível avaliar

o real valor do investimento detido pela controladora se forem considerados todos os resultados obtidos pela sua controlada. Implica dizer que a determinação do resultado do grupo econômico – que consiste justamente no objetivo da avaliação por meio do MEP – apenas será obtido quando considerados todos os lucros auferidos dentro da cadeia de pessoas jurídicas que compõem o grupo empresarial;

- nesse ponto, é preciso esclarecer outro equívoco incorrido pela recorrente, qual seja: acreditar que a consolidação dos resultados auferidos por controladas diretas e indiretas residentes no exterior deve ser feito pela controlada direta – no caso, a VX HOLDINGS GMBH. Conforme já explicitado acima, o MEP é uma imposição da legislação brasileira, que somente obriga a pessoa jurídica residente no Brasil a realizar sua escrituração contábil observando o MEP. Nessa linha os ensinamentos de Bulhões Pedreira (Imposto sobre a renda – pessoas jurídicas. v. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979, pp. 521-522), quando afirma que:

*2. Determinação pela Investidora – A determinação do valor de patrimônio líquido do investimento é procedimento de escrituração da investidora. Consiste na reunião das informações e nos cálculos necessários para determinar o ajuste no valor de patrimônio líquido do investimento a ser procedido nos registros contábeis da investidora, e não implica nenhum lançamento na escrituração das coligadas ou controladas. Cabe à investidora obter as informações, proceder aos cálculos e lançar o ajuste na sua escrituração, sem que daí resulte modificação na escrituração da controlada ou coligada.*

- portanto, 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 VX HOLDINGS 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 em Áustria. Com efeito, essa é a consequência da aplicação do MEP, isto é, determinar o resultado auferido por todo o grupo empresarial, que deve ser vislumbrado como uma unidade econômica;

- por seu turno, cabe ressaltar que a Fiscalização nunca buscou alterar ou desrespeitar a legislação da Áustria, como tenta fazer parecer a recorrente. Percebam, Srs. Conselheiros, que em nenhum momento a autoridade fiscal questionou os valores declarados pela contribuinte a título de lucro da VX HOLDINGS GMBH ou de resultados de MEP. Caso tivessem sido impugnados esses valores, pela Administração Tributária brasileira, teria razão a contribuinte. Nesse ponto, relevante salientar que a apuração do lucro na controladora brasileira em nada altera a escrituração contábil e fiscal da controlada residente no exterior – e nem poderia, pois as atribuições das autoridades fazendárias brasileiras não possuem esse alcance;

- o procedimento adotado pela autoridade fiscal brasileira apenas cumpriu o que determina a legislação do Brasil, vale dizer: apurar o resultado da controladora residente no Brasil por meio da aplicação do MEP. Para isso, era necessário levar em conta todos os lucros auferidos dentro da cadeia de empresas controladas pela MARSELHA HOLDINGS LTDA. no exterior, inclusive as controladas indiretas – em consonância com os ensinamentos de Bulhões Pedreira, acima transcritos. Com efeito, a correta avaliação dos investimentos detidos pela MARSELHA HOLDINGS LTDA. no exterior somente é possível se todos os

resultados do grupo empresarial forem devidamente trazidos para os balanços da controladora residente no Brasil. Trata-se da essência do MEP;

- feitas essas considerações, passa-se a enfrentar os argumentos relativos à “tributação do MEP”, contra a qual se insurge a recorrente;

- em primeiro lugar, é preciso esclarecer que não está sendo tributado o MEP, como afirma a contribuinte. O objeto de tributação do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-75, de 2001, é o mesmo: o resultado obtido por pessoas jurídicas situadas no Brasil, por intermédio de suas controladas ou coligadas residentes no exterior. Nesse cenário, o MEP aparece como um instrumento para determinar esse resultado, e não o objeto da tributação em si. Na linha do entendimento de Bulhões Pedreira, o MEP serve para refletir os resultados das controladas no balanço da controladora, notadamente, o lucro obtido pela controlada e que caberia à controladora na sua condição de acionista. Aliás, convém destacar que, em diversas ocasiões, o resultado relativo ao MEP corresponde integralmente aos lucros auferidos pela controlada e que são imediatamente refletidos na controladora, como ajuste do valor do investimento. Daí porque é possível que o valor do MEP seja considerado em sua totalidade para a apuração do lucro da controladora, isto é, não por ser o objeto da tributação, mas por representar os lucros auferidos pela controladora em virtude de sua participação na controlada;

- por outro lado, cabe rebater o argumento da contribuinte acerca do tratamento neutro do MEP e sua compatibilidade com o regime de tributação previsto no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Para isso, importante conferir o que dispõe o mencionado art. 25: [...];

- seguindo o raciocínio explicitado acima, o MEP é o instrumento indicado pela legislação brasileira para aferir o resultado econômico obtido pelo grupo empresarial, via reflexo no balanço da controladora dos resultados obtidos por meio da controlada. Contudo, isso não quer dizer que o MEP será o objeto da tributação – conforme já explicitado anteriormente. Isso porque estão incluídos no MEP valores que não correspondem ao lucro, como o resultado das variações cambiais, que não devem ser utilizados na apuração do lucro tributável. E é por essa razão que a norma acima transcrita trouxe o tratamento da tributação dos lucros no § 2º e o tratamento do MEP no § 6º;

- a presença de outras riquezas distintas do lucro, nos resultados apurados via MEP, não retira a sua aptidão para servir de parâmetro no momento de definir o lucro tributável da controladora. Com efeito, para atender ao disposto no inciso II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, é preciso que a controladora adicione os lucros auferidos por intermédio da sua controlada “na proporção de sua participação acionária”. Nessa perspectiva, cumpre ressaltar que os lucros auferidos por intermédio da controlada estão contidos nos valores reconhecidos por meio do MEP, razão pela qual deve-se extrair dos resultados do MEP a parcela referente aos lucros e adicioná-la ao lucro real da controladora. Ao proceder dessa forma, o contribuinte não estará oferecendo à tributação o MEP, mas tão somente adicionando ao seu lucro a parcela que lhe cabe dos lucros auferidos por intermédio de sua controlada residente no exterior, na proporção de sua participação acionária na referida controlada. Diante disso, mostra-se improcedente qualquer argumentação no sentido de que a legislação brasileira estaria determinando a tributação do MEP;

- restaria a explicação para o comando inserido no § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Alguns argumentam que este dispositivo serviria de fundamento para afastar a

utilização do MEP como parâmetro na tributação dos lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas residentes no exterior. Segundo essa corrente, o mencionado § 6º do art. 25 teria assegurado a neutralidade tributária que a legislação anterior à Lei nº 9.249, de 1995, conferia aos resultados de MEP. Entretanto, essa interpretação do § 6º somente pode prevalecer se forem esquecidos os demais dispositivos do art. 25 – o que não faz nenhum sentido;

- novamente, importante salientar que o MEP é instrumento para a aferição do lucro tributável da controladora, mas não o objeto da tributação. Nessa linha de raciocínio, tem-se que a controladora apenas adicionará ao seu lucro real a parcela do MEP que corresponder ao lucro obtido em virtude de sua participação na controlada situada no exterior – devendo ser desconsiderado qualquer valor que não corresponda ao lucro. E o que acontece com os resultados de MEP que não correspondem ao lucro? Ora, permanecem tendo o tratamento previsto nas regras vigentes antes da instituição das normas de tributação em bases universais para as pessoas jurídicas – vale dizer, o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

- daí porque o § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, prevê que o tratamento do MEP continuará sendo o mesmo “previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”. Com efeito, ao se apurar o lucro real, os valores correspondentes ao MEP não afetarão o resultado tributável, dando-se o seguinte tratamento: o resultado positivo de MEP é excluído do lucro real, enquanto o resultado negativo é adicionado. Isso atende à primeira parte do citado § 6º do art. 25. Por outro lado, a parcela do MEP correspondente ao lucro auferido por intermédio da controlada ou coligada residente no exterior deverá ser adicionada ao lucro real, conforme determinam os §§ 2º e 3º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. É justamente este procedimento que justifica a parte final do § 6º do art. 25, ou seja, a expressão “sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º”. Por fim, complementando essa sistemática introduzida pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, previu que os lucros seriam considerados disponibilizados da data em que apurados os balanços das controladas ou coligada no exterior. Dessa maneira, todos os lucros mensurados via MEP – sejam provenientes de controladas diretas ou indiretas – devem ser refletidos no balanço da controladora residente no Brasil e oferecidos à tributação. Nesse ponto, importante lembrar que o STF já se manifestou sobre a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e firmou posicionamento no sentido da validade tributação nos moldes previstos neste dispositivo. O resultado desse julgamento foi relevante, posto que assentou duas premissas, quais sejam: (a) o reconhecimento dos resultados por meio da utilização do MEP implica disponibilidade da renda para a controladora brasileira; e (b) havendo disponibilidade, os lucros são de titularidade da pessoa jurídica residente no Brasil. Portanto, não cabe qualquer argumento sobre a ausência de disponibilidade de lucros apurados por meio da aplicação do MEP, visto que o STF apreciou esse tema ao julgar a ADI 2.588 e confirmou a constitucionalidade da tributação;

#### DOS PEDIDOS

- ante o exposto, requer a União seja negado provimento ao recurso especial manejado pelo contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma *a quo*.

É o relatório.

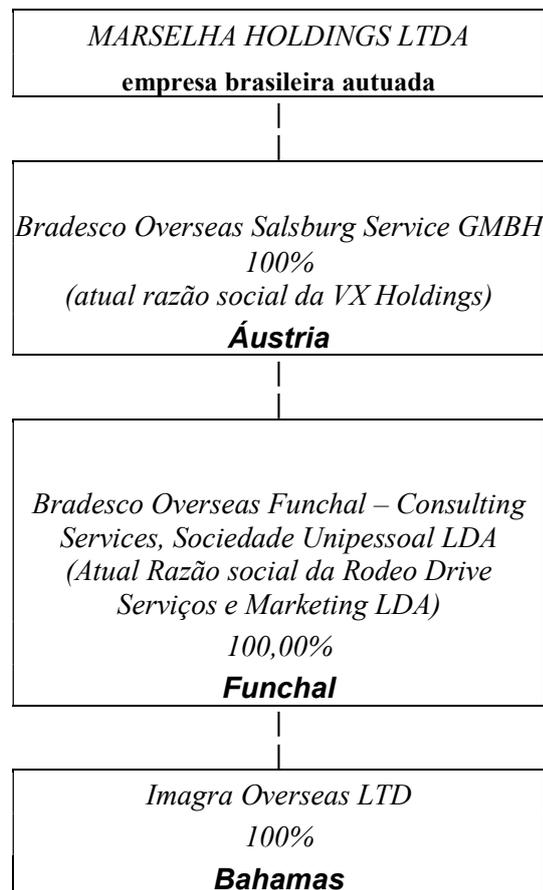
## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos no exterior pela contribuinte autuada, relativamente ao ano-calendário de 2009.

O Termo de Verificação Fiscal informa que a estrutura societária da fiscalizada no exterior no ano calendário de 2009 era a seguinte:



A autuação teve como base o valor que constava do Balanço Patrimonial e do demonstrativo de Resultado da controlada na Áustria (115.082.144,20 Euros, correspondente a R\$ 288.548.912,62, menos o valor disponibilizado, R\$ 5.089,42, que consta da ficha 09 da DIPJ do ano calendário de 2009).

Ainda de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, todo o lucro líquido auferido no exterior em 2009 foi gerado na controlada em Funchal, no valor de 120.445.596,29 Euros, que correspondia a R\$ 301.996.865,95.

O lançamento foi mantido na primeira instância e também na segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido).

E nesta fase de recurso especial, a contribuinte insurge-se mais uma vez contra o referido lançamento.

Apesar do longo relatório, e das várias abordagens que ele apresenta, a controvérsia instaurada nos presentes autos está vinculada a uma questão fundamental, que consiste em examinar se a tributação de lucros no exterior viola ou não os tratados para evitar a dupla tributação da renda.

Esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) examinou recentemente vários processos que traziam essa mesma questão, alguns casos envolvendo tratados firmados com outros países, mas com idêntico conteúdo.

Transcrevo aqui as conclusões do Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientadas pelo voto do conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que as adoto:

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

Ano-calendário: 2007

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Lançamento procedente.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) 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.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE CONTROLADA NO EXTERIOR COM OS SEUS PRÓPRIOS PREJUÍZOS. Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, podem ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Redator Designado.

[...]

## CONCLUSÃO

Desta forma, com base nas razões acima pode-se concluir de forma incontornável o seguinte:

### 1ª matéria

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

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

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

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

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

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

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

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

Transcrevo também trechos do voto proferido pelo conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-003.088, de 13/09/2017, que acolho como razões de decidir:

[...]

Voltando para o caso concreto, a matéria a ser analisada é se o Tratado Brasil-Luxemburgo teria repercussão na materialidade prevista pelo art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001.

A assunto já foi discutido em recentes julgamentos no presente Colegiado: Acórdão nº 9101-002.589 ("caso EAGLE"), nº 9101-002.751 (PETROBRÁS), nº 9101-002.832 (INTERCEMENT), cujas razões para decidir adoto nos presentes autos.

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

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

O aspecto material da norma trata dos lucros auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos de controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, ao final de cada ano-calendário.

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

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis menores, e a controladora brasileira,

que detêm poder de decisão sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a neutralidade que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

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

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

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

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

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

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. A tributação só se consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores às praticadas no Brasil. Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade atuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

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

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

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit:

*As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado*

*Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:*

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

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

*“ 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”*

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

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

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

*brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.*

*30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:*

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

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

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

A lei brasileira, ao estabelecer a base de tributação do IRPJ e da CSLL para as empresas brasileiras, determinou que se computasse nessa base os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. O que está em questão, portanto, é a tributação do lucro auferido por empresa brasileira no exterior e não o lucro de empresa do exterior.

É oportuno novamente destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre): "[...]. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."

Não há, desse modo, nenhuma incompatibilidade entre a legislação brasileira (voltada para os seus próprios residentes) e os tratados internacionais (aplicados às empresas não residentes).

De qualquer forma, apesar de toda a controvérsia sobre as questões relativas à tributação de lucros no exterior e os alegados problemas de bitributação, é sempre importante lembrar que a legislação brasileira assegura à empresa brasileira que detém investimentos no exterior o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada qualquer chance de dupla tributação sobre a mesma renda/lucro.

Em seu recurso, a contribuinte faz várias críticas à lei brasileira, no sentido de que ela incorreria em dupla tributação: "as verdadeiras normas CFC (*controlled foreign companies provisions*) são norma anti abuso na medida em que taxam apenas as rendas de natureza passiva e oriundas de território de baixa ou nula tributação"; "os lucros destas são formados substancialmente por rendas passivas; e/ou (ii) estão elas localizadas em territórios

de baixa tributação. Tal regime, contudo, jamais se aplica a controladas e coligadas domiciliadas em países que têm nível comparável de tributação", e "a lei brasileira, em matéria de sociedades controladas e coligadas no exterior, adotou um sistema que se afasta totalmente do tipo CFC, por não ter caráter excepcional nem finalidade antielisiva, uma vez que atinge, como regra geral, a totalidade do lucro das sociedades controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos rendimentos que o integram e do nível de tributação do país ou território de seu domicílio".

Ocorre que essa linha de argumentação da contribuinte é na verdade contraditória com sua situação específica.

Conforme mencionado no início deste voto, e registrado desde o Termo de Verificação Fiscal, todo o lucro auferido no exterior em 2009, no montante de R\$ 301.996.865,95, foi gerado na controlada em Funchal (Ilha da Madeira).

Na verdade, uma pequena parte desse lucro corresponde ao resultado da controlada indireta Imagra, nas Bahamas. O resultado positivo da Imagra somou R\$ 1.826.419,05, e foi incorporado no resultado de sua controladora (Bradesco Overseas Funchal).

A decisão de primeira instância administrativa proferida nestes autos, Acórdão 16-71.977 - 3ª Turma da DRJ/SP1, de 15/04/2016, fez a seguinte análise sobre essa situação:

42. A quase totalidade dos lucros consolidados na controlada austríaca, Bradesco Overseas Salsburg Service GMBH, foi gerada pelas atividades desenvolvidas pela investida domiciliada na Ilha Madeira, enquanto que a parte restante, significativamente menor, pela investida IMAGRA, residente nas Bahamas.

[...]

47. Assim, embora a Impugnante, ao consolidar os lucros na controlada direta austríaca, tenha seguido o disposto no artigo 1º, artigo 6º, da IN SRF nº 213/02, fato confirmado pela Fiscalização, não há, no entender deste relator, que se falar em aplicar o Tratado do Brasil com a Áustria, já que não foi neste país onde ocorreram as atividades operacionais que geraram os lucros de que tratam os lançamentos tributários.

48. A Instrução Normativa SRF nº 188/2002, vigente à época dos fatos geradores, relaciona, em seu artigo 1º, Inciso XXX, a Ilha da Madeira, como sendo dependência de tributação favorecida:

*IN SRF nº 188/2002*

*Art. 1º Para todos os efeitos previstos nos dispositivos legais discriminados acima, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições:*

*(...)*

*XXX - Ilha da Madeira;*

*(...)*

49. Cabe lembrar ainda que o tratado entre Brasil e Portugal reconhece a Zona Franca da Ilha da Madeira como sendo de tributação favorecida:

*9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE*

*Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.*

50. No tocante à controlada indireta IMAGRA, que auferiu parte pequena dos lucros de que cuidam os lançamentos tributários, ela está domiciliada nas Bahamas, país que também é considerado de tributação favorecida e com o qual o Brasil não assinou acordo para evitar a dupla tributação:

*IN SRF nº 188/2002*

*Art. 1º Para todos os efeitos previstos nos dispositivos legais discriminados acima, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições:*

*(...)*

*VI - Comunidade das Bahamas;*

*(...)*

51. A corroborar com o entendimento acima exposto, observa-se que a Impugnante não traz aos autos imposto de renda pago no exterior, evidenciando que, se fosse acolhida a sua tese, restaria configurada a dupla não tributação, situação que os acordos para evitar a dupla tributação visam a coibir.

O que se percebe é que a contribuinte, invocando tratado internacional para evitar dupla tributação, pretende ficar exonerada de tributo que nem foi pago no exterior. O que ela busca é a dupla não tributação, e os tratados internacionais não tem essa finalidade.

Está bem claro que a tributação em pauta recaiu sobre lucros gerados em locais onde não há tributação da renda/lucro, locais que não estão abarcados pelo Tratado Brasil-Áustria (Funchal/Ilha da Madeira e Bahamas).

Não há que se alegar que o Tratado Brasil-Áustria tem que ser aplicado porque a contribuinte consolidou os lucros das controladas indiretas na controlada direta (localizada na Áustria), independentemente de haver ou não pagamento de tributo no exterior.

Isso configuraria um evidente uso indevido (abusivo) do tratado para evitar dupla tributação. Certamente, não é essa a finalidade desses tratados.

Processo nº 16561.720118/2014-46  
Acórdão n.º **9101-003.829**

**CSRF-T1**  
Fl. 53

---

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

## Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao Ilustre Relator, por quem tenho profunda admiração, divirjo quando aos pontos tratados a seguir.

O artigo 7º do Tratado Brasil-Áustria (Decreto nº 78.107/1976) impede a tributação de lucros apurados pela sociedade residente na Áustria. É o teor do citado artigo 7º:

### *ARTIGO 7*

#### *Lucros das empresas*

*1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*

*2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.*

*3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.*

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

*5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente*

*Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.*

*6. O disposto nos parágrafos 1 a 5 também se aplica aos rendimentos recebidos pelo "Stille Gesellschafter" de uma "Stille Gesellschaft" da lei austríaca.*

Sobreleva considerar, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça decidiu que **os Tratados Internacionais prevalecem sobre as normas de direito interno**, em razão de sua especialidade, nos termos do artigo 98, do Código Tributário Nacional, conforme acórdão cuja ementa é parcialmente transcrita a seguir:

*“(...) 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 (Recurso Especial nº 1.325.709, 1ª Turma, DJe de 20/05/2014 - grifamos)*

É importante ponderar que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento referido, também reconheceu a ilegalidade do artigo 7º, §1º, da IN/SRF 213/2002, que trata do reflexo na contabilidade da investidora pelo Método de Equivalência Patrimonial. O artigo 7º, §1º da IN/SRF 213/2002 tem a seguinte redação:

*Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.*

*§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

Nesse sentido, destaco trecho da íntegra do acórdão (Resp 1.325.709) a respeito da ilegalidade IN/SRF 213/2002:

*63. Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais. (...)*

*66. Nesse contexto, quanto à base de cálculo, como sustentado pela recorrente, 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.*

67. 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 resultados 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.

Ressalvo que o acórdão referido não foi submetido à sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C, do CPC/1973 e 1.036 a 1.041, do CPC/2015), não sendo obrigatória sua aplicação pelos Conselheiros do CARF (art. 62, §2º, RICARF/2015).

De toda sorte, compartilho do entendimento daquela Corte Superior, pela impossibilidade de tributação dos lucros por força de Tratados Internacionais.

Sobreleva considerar, ainda, que os lucros auferidos pelas controladas indiretas foram **consolidados** na controlada direta (Áustria), como se extrai do Termo de Verificação Fiscal:

*No quadro 2 – DA ESTRUTURA SOCIETÁRIA – vimos que a controladora brasileira possuía duas controladas diretas no exterior no ano calendário de 2009: na Áustria, a BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH, com 100,00% de participação A controlada direta da Áustria controla totalmente a empresa Bradesco Obverseas Funchal – Consulting Services, Sociedade Unipessoa LDA, em Funchal.*

*A controlada indireta IMAGRA, nas Bahamas, teve sua participação societária adquirida pela Bradesco Overseas Funchal – Consulting Services, Sociedade Unipessoal LDA em Março de 2009. Seu resultado positivo (...) foi incorporado por sua controladora, compondo o lucro dessa última.*

*A controlada austríaca e de Funchal apresentaram lucro nos seus respectivos balanços patrimoniais e demonstrativos de resultados. Por suas demonstrações financeiras, podemos ver que todo o lucro líquido do exercício em questão foi gerado na controlada em Funchal (...). Como vimos anteriormente, a controlada direta BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH, reconheceu esse resultado em seu Balanço Patrimonial, cumprindo o §6º da IN 213/2002 (...)*

*Assim sendo, estamos aptos a determinar agora o Valor Tributável. Esse valor é aquele que deveria ter sido adicionado ao Lucro Líquido no Brasil para a determinação do Lucro Real da fiscalizada.*

*O Valor é aquele já citado anteriormente e que consta do Balanço Patrimonial e do demonstrativo de Resultado da controlada na Austria.*

Exatamente porque consolidados os lucros na controlada direta, o Tratado Brasil-Áustria também é aplicável aos lucros consolidados pelo auditor fiscal autuante. Até

porque a tributação – individualizada – das controladas indiretas implicaria em modificação do critério jurídico do lançamento.

Pondero, ainda, que a orientação da Receita Federal do Brasil era pela necessária consolidação dos lucros das **controladas indiretas** na **controlada direta**, como se observa do artigo 1º §6º, da IN SRF 213/2002:

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

*§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.*

*§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*

*§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.*

*§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.*

*§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.*

*§ 6º 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.*

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

*§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

O §6º, acima colacionado, é bastante claro ao determinar que “os resultados auferidos de outra pessoa jurídica” (referindo-se à **controlada indireta**) “na qual a filial, sucursal controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente” (referindo-se à controlada direta), “serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada” (novamente tratando da controlada direta) “para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil”.

Tratamento distinto recebiam as **controladas diretas**, conforme §5º acima reproduzido. Com efeito, “os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação de valores”. A interpretação que concilie os §5º e §6º há de se vislumbrar a clareza do tratamento das controladas diretas pelo §5º e controladas indiretas pelo §6º.

O agente fiscal autuante, portanto, consolidou os lucros das controladas indiretas na controlada direta (localizada na Áustria) observando os ditames da IN SRF 213/2002, mas equivocou-se ao desconsiderar o Tratado Brasil-Áustria quanto à consolidação efetuada.

Nesse contexto, voto por **dar provimento ao recurso especial da contribuinte**, para reforma do acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa