



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

Processo nº 16561.720127/2013-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.321 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2016
Matéria LUCRO NO EXTERIOR
Recorrente MARSELHA HOLDINGS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Não é nula a decisão que fundamenta, ainda que de modo conciso, o porquê da manutenção da exigência.

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.

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 ARENDA. 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 2.158-35/2001, 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 dos lucros auferidos por controlada no exterior.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso

Processo nº 16561.720127/2013-56
Acórdão n.º **1402-002.321**

S1-C4T2
Fl. 563

voluntário. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

MARSELHA HOLDINGS LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 14-52.728 da 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata-se de autos de infração, fls. 181-195, relativos ao IRPJ e CSLL (ano-calendário 2008), no valor total de R\$ 152.125.246,82 (inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até 21/10/2013), em face da falta de tributação de lucros auferidos no exterior.

I) DA AUTUAÇÃO

Consoante Termo de Verificação Fiscal, às fls. 153-180, a Fiscalização constatou que:

“3 - DO RESULTADO DAS PARTICIPAÇÕES NO EXTERIOR

De acordo com as demonstrações financeiras (Balanços e Demonstrativos de Resultados), apresentados pela fiscalizada, em anexo, foi elaborado o quadro abaixo:

QUADRO 2- RESULTADOS NO EXTERIOR

(Taxa de câmbio do euro para 31/12/2003 = 3,23634), (taxa de câmbio do dólar para 31/12/2008 = 2,34) –BACEN

<i>Empresa</i>	<i>Lucro do Exercício 2008</i>	<i>Lucro/Prejuízo Exercício 2008 (R\$)</i>
<i>VX HOLDINGS GMBH (EUROS)</i>	<i>33.987.474,22</i>	<i>109.995.022,30</i>
<i>RODEO DRIVE SERVIÇOS E MARKETING LDA (EUROS)</i>	<i>63.546.970,06</i>	<i>205.659.601,10</i>
<i>IMAGRA OVERSEAS LTD. (DÓLAR) (USD)</i>	<i>-968,00</i>	<i>-2.265,12</i>

O exame da Linha 08 das Fichas 09A e 17 da DIPJ do ano-calendário de 2008 revela que a fiscalizada não adicionou os valores acima ao Lucro Líquido do ano calendário de 2008 para a formação do Lucro Real. (Como dito acima, esses valores estão em anexo, constantes das demonstrações financeiras recebidas por ocasião da primeira intimação).

Na DIPJ do ano calendário em pauta, na ficha 35, podemos ver que a fiscalizada lançou todo o lucro apurado no exterior na controlada direta VX HOLDINGS GMBH, na Áustria. Como veremos mais tarde, para nossos propósitos é indiferente esse fato. O fundamental é que a controladora brasileira reconheceu através do Método de Equivalência Patrimonial, todo o lucro apurado por suas controladas no exterior.

4- DA LEGISLAÇÃO DE TBU

Antes de objetivamente apontarmos as infrações concernentes a este tópico, é oportuno tecer considerações acerca da Tributação em Bases Universais (doravante denominada TBU) no sistema tributário brasileiro, de modo a situar o contexto em que tais infrações foram apuradas.

A partir do ano-calendário de 1996, com a publicação da Lei nº 9.249/95, o sistema tributário brasileiro passou por significativa transformação quanto ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), com a introdução de normas relacionadas ao princípio da universalidade da tributação da renda, do qual decorre a inclusão na base impositiva interna de rendimentos, ganhos e lucros gerados no exterior:

(...)

Do exame do dispositivo em questão — e levando-se em conta as particularidades da situação ora examinada — é lícito inferir que o IRPJ e a CSLL alcançam os lucros auferidos por controladas no exterior (na proporção das participações da controladora em suas controladas, em consonância com o disposto no art. 25, § 2º, II, da Lei nº 9.249/1995). O legislador se valeu do conceito de sociedade controlada, previsto na legislação comercial (trata-se do já citado art. 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76), para determinar a abrangência dos lucros do exterior a serem computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora residente no Brasil

5- DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO Os acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica, que está assim definida no capítulo introdutório dos "Comentários da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)":

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

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

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

aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo.

Para dirimir as controvérsias relativas à questão da "Bi-Tributação" quando do envolvimento de estabelecimentos situados em países que possuem acordo para evitá-la com o Brasil, foi emitida pela "Coordenação Geral de Tributação" - COSIT- da RFB, a Solução de Consulta Interna de número 18, em 08 de Agosto p.p., que, abaixo, ressaltamos os trechos mais significativos para a compreensão deste "Termo", incluindo toda a questão sobre a utilização do "MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL", parte central de nossa autuação.

(...)

6- DA INFRAÇÃO E DO VALOR TRIBUTÁVEL

Nesse momento, vamos cotejar os itens anteriores para revelar a infração cometida pela fiscalizada e o respectivo valor tributável.

No quadro 2- DA ESTRUTURA SOCIETÁRIA- vimos que a controladora brasileira possuía duas controladas diretas no exterior no ano calendário de 2008: na Áustria, a VX HODINGS GMBH, com 100,00% de participação e, nas Bahamas, a IMAGRA OVERSEAS LTDA, com 99,99%. A controlada direta da Áustria ainda controla diretamente a empresa RODEO DRIVE SERVIÇOS E MARKETING LDA, em Funchal.

A controlada IMAGRA, nas Bahamas, teve sua participação societária adquirida pela fiscalizada somente no fim do ano de 2008 e apresentou prejuízo em suas demonstrações financeiras, sendo, portanto, irrelevante para nossos propósitos.

A controlada austríaca e a de Funchal apresentaram lucros 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, no valor de 63.546.970,06 euros, o que corresponde à R\$ 205.659.601,10, à taxa de 3,23634, divulgada pelo BACEN em 31/12/2008. Parte desse lucro, 33.987.474,22 euros, R\$ 109.995.022,30, foi enviado à VX HOLDINGS como dividendo, como consta nas informações recebidas em anexo.

(...)

A controladora no Brasil, reconheceu, através do Método de Equivalência Patrimonial, sobejamente comentado na SCI COSIT 18, citada no tópico anterior, os lucros auferidos no exterior, como assim o indicam os registros feitos em seu LALUR, em anexo, do ano em questão. Além disso, na ficha 35 de sua DIPJ, em anexo, ela consolida todo o lucro na VX HODINGS GMBH.

(...)

Com relação ao Art. 23, 2, do Acordo Brasil/Áustria, o raciocínio é o mesmo. Não se está tributando os dividendos a serem distribuídos no Brasil, mas os lucros apurados lá fora.

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 no Balanço Patrimonial e no demonstrativo de Resultado das controladas no exterior e que foi reconhecido através do método de equivalência patrimonial no LALUR da empresa:

(a infima diferença de valor encontrada entre o lucro apurado no exterior e a equivalência patrimonial lançada no LALUR, deve-se às aproximações decimais por nós utilizadas na taxa de câmbio).

(...)

7 - DISPOSIÇÕES FINAIS

Todos os dados dos Demonstrativos Financeiros citados foram apresentados pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal e encontram-se em anexo.

Em face das infrações tributárias aqui apontadas, fica o contribuinte intimado a empreender as devidas retificações em seu Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Foi formalizado o Auto de Infração que este Termo de Verificação Fiscal é parte integrante e cujo processo administrativo é identificado pelo número abaixo: 16561-720.127/2013-56 E para constar e surtir os efeitos legais lavramos o presente termo em 02 (duas) vias de igual forma e teor, sendo que uma delas é entregue ao sujeito passivo via postal com aviso de recebimento para ciência e demais providências.

(...)”

II) DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte foi cientificada via postal em 24/10/2013, vide AR de fls. 1098. Em 22/11/2013, apresentou impugnação alegando, em síntese, o abaixo transcrito:

“(...) Como se demonstrará, a autuação fiscal deve ser integralmente anulada por esta Delegacia de Julgamento, pois:

a. o Auto de Infração pretende tributar os lucros da controlada no exterior, sem a necessária observância de disposições do tratado para prevenir a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Áustria que impedem a aplicação do regime de tributação automática de lucros de controladas estrangeiras, não distribuídos para o sócio no Brasil, aplicação esta contra a qual se insurge o auto de infração;

b. o art. 7º dos tratados dispõe que os lucros de uma empresa (VX), domiciliada em um dos países contratantes (Áustria), só pode ser tributado nesse país (Áustria), excluindo, por conseguinte, a competência do outro país parte do tratado (Brasil) para tributar os mesmos lucros;

c. essa interpretação, contudo, é contrária aos próprios objetivos do tratado, tornando o art. 1 inócuo, ineficaz e de aplicação impossível;

d. Como se demonstrará, o art. 7º, introduzido na Convenção Modelo da Liga das Nações (que precedeu às Nações Unidas), foi criado em reação justamente à pretensão de certos países de tributar os lucros de controladas, como se fossem entes sem personalidade jurídica própria;

e. Apesar da menção pelo auto de infração do voto do Ministro Dias Toffoli no precedente RE nº 541.090, a discussão acerca da incompatibilidade da lei brasileira (art. 74 da MP nº 2.158-35/01) com o artigo 7º dos tratados para prevenir a dupla tributação não foi resolvida em termos definitivos pelos Tribunais Superiores, nem pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

f. Acresce que o tratado com a Áustria prevê ainda em seu artigo 23 que "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";

g. A isenção dos dividendos prevista no tratado é método para eliminar a dupla tributação sobre o rendimento do sócio brasileiro, logo, tem como pressuposto evitar que o sujeito passivo (sócio brasileiro) seja tributado duplamente: na fonte na Áustria e no Brasil;

h. A isenção prevista no art. 23 do tratado com a Áustria visa justamente evitar a dupla tributação jurídica do sócio, aquele mesmo sujeito passivo contemplado pela lei brasileira;

i. Da conjugação do art. que proíbe a tributação do lucro da controlada estrangeira, com o art. 23, que isenta os dividendos, resulta a conclusão inequívoca de que o Brasil não quis jamais tributar os rendimentos de sócios de controladas na Áustria, quer enquanto lucros não distribuídos, quer quando distribuídos, seja a que título for;

j. É, pois, impossível a tributação pretendida ao abrigo do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 no caso em exame, como fartamente se demonstrará nessa Impugnação.

(...)"

Ao final a impugnante requer:

"(...) DO PEDIDO

107. Ante o exposto, requer a IMPUGNANTE, pelas razões de fato e de direito aqui apresentadas, sejam julgados totalmente improcedentes os autos de infração em matéria de imposto de renda da pessoa jurídica e de contribuição social sobre o lucro líquido, determinando-se o cancelamento integral das exigências fiscais e o conseqüente arquivamento do processo administrativo instaurado em face do flagrante desrespeito às disposições do tratado com a Áustria que estabelecem a competência exclusiva daquele país (art. 7a) para tributar os lucros das controladas domiciliadas em seu território e isentam (art. 23) da tributação no Brasil os dividendos."

O contribuinte foi intimado da decisão em 16/10/2014, apresentando recurso voluntário de fls. 361-409 em 17/11/2014.

Preliminarmente, aduz a Recorrente que teve cerceado o seu direito de defesa, implicando a necessidade de declaração de nulidade do acórdão de primeira instância. Alega ainda que os julgadores de primeira instância não teriam se manifestado sobre diversos temas suscitados em sua impugnação, sendo que tal omissão teria violado seu direito de defesa.

No mérito, em apertada síntese, alega a Recorrente que:

- o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não poderia ser utilizado como fundamento para incluir na apuração do IRPJ e da CSLL os resultados obtidos por intermédio das controladas indiretas;

- os valores tributados com fundamento no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, correspondem ao lucro da controlada no exterior (VX HOLDINGS GMBH), e não da empresa brasileira autuada (MARSELHA HOLDINGS LTDA.);

- o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, viola o § 1º do art. 7 do Tratado para evitar dupla tributação firmado entre o Brasil e a Áustria; e

- impossibilidade de tributar os resultados de equivalência patrimonial (MEP), pois estes não configurariam lucro.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 422-456 requerendo a confirmação integral da decisão de primeira instância, negando-se provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade do recurso, dele, portanto, tomo conhecimento.

2 DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Aduz a Recorrente que houve cerceamento do seu direito de defesa, pugnando pela declaração de nulidade do acórdão recorrido.

O principal argumento da Recorrente é o de que o voto condutor da decisão recorrida não abordou diversos temas suscitados em sua impugnação, e tal omissão implicaria na violação de seu direito de defesa.

A respeito da nulidade, o Decreto nº 70.235, de 1972, assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Compulsando o processo, constata-se que a decisão recorrida não se enquadra nas hipóteses elencadas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, uma vez que não houve

decisão de servidor incompetente e tampouco qualquer preterição no direito de defesa da Recorrente.

Ainda que de modo sucinto a decisão recorrida justificou o porquê da manutenção da exigência, não podendo o inconformismo da Recorrente transformar em nula a decisão.

Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa. Isso porque, não se constata qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa por parte da Recorrente, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**”.

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula no auto de infração lavrado.

Portanto, deve ser afastada esta arguição de nulidade.

3 MÉRITO

Para a Recorrente, a Fiscalização não poderia ter incluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio da VX HOLDINGS GMBH, situada na Áustria.

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

Entende, a Recorrente, portanto, que seria competência exclusiva da Áustria tributar os lucros auferidos pela VX HOLDINGS GMBH, nos termos previstos no art. 7º do Tratado Brasil-Áustria.

Pois bem, passo a analisar o tema.

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

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

Depois de inúmeras controvérsias legislativas¹, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros,

¹ Tais controvérsias surgiram com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas *Controlled Foreign Corporations* – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís

rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.15835/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL²; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-se:

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

[...]

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

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

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

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na

Eduardo Schoueri, "Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior". In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

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

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

ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43⁴.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Áustria⁵:

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

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

Conforme muito bem abordado pelo i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Acórdão 9101-002.330), o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas*

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

⁵ Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 76.107/76

CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional⁶ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela⁸. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

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

⁸ Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, pp 9 e 10.

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

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

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

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

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

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

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

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

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

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

¹⁰ Cuja base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.15835.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 14. *Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria*

da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

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

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

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

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

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

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

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

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

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

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

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

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

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

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

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

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa austriaca. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela

empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

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

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

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É importante salientar, contudo, que no caso concreto, o valor do MEP foi exatamente o valor que deixou do lucro apurado pela controlada no exterior. Veja-se o quadro 2 elaborado pela autoridade fiscal (Termo de Verificação Fiscal – fl. 155), a seguir reproduzido:

3 - DO RESULTADO DAS PARTICIPAÇÕES NO EXTERIOR

De acordo com as demonstrações financeiras (Balanços e Demonstrativos de Resultados), apresentados pela fiscalizada, em anexo, foi elaborado o quadro abaixo:

QUADRO 2- RESULTADOS NO EXTERIOR

(Taxa de câmbio do euro para 31/12/2003 = 3,23634), (taxa de câmbio do dólar para 31/12/2008= 2,34) -BACEN

	Lucro do Exercício 2008	Lucro/Prejuízo Exercício 2008 (R\$)
VX HOLDINGS GMBH (EUROS)	33.987.474,22	109.995.022,30
RODEO DRIVE SERVIÇOS E MARKETING LDA (EUROS)	63.546.970,06	205.659.601,10
IMAGRA OVERSEAS LTD. (DOLAR) (USD)	(968,00)	(2.265,12)

Mais adiante, às fl. 176-177, esclarece a autoridade administrativa lançadora:

6- DA INFRAÇÃO E DO VALOR TRIBUTÁVEL

Nesse momento, vamos cotejar os itens anteriores para revelar a infração cometida pela fiscalizada e o respectivo valor tributável.

No quadro 2- DA ESTRUTURA SOCIETÁRIA- vimos que a controladora brasileira possuía duas controladas diretas no exterior no ano calendário de 2008: na Áustria, a VX HODINGS GMBH, com 100,00% de participação e, nas Bahamas, a IMAGRA OVERSEAS LTDA, com 99,99%. A controlada direta da Áustria ainda controla diretamente a empresa RODEO DRIVE SERVIÇOS E MARKETING LDA, em Funchal.

A controlada IMAGRA, nas Bahamas, teve sua participação societária adquirida pela fiscalizada somente no fim do ano de 2008 e apresentou prejuízo em suas demonstrações financeiras, sendo, portanto, irrelevante para nossos propósitos.

A controlada austríaca e a de Funchal apresentaram lucros 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, no valor de 63.546.970,06 euros, o que corresponde à R\$ 205.659.601,10, à taxa de 3,23634, divulgada pelo BACEN em 31/12/2008. Parte desse lucro, 33.987.474,22 euros, R\$ 109.995.022,30, foi enviado à VX HOLDINGS como dividendo, como consta nas informações recebidas em anexo.

O parágrafo 6º da Instrução Normativa 213/2002 diz:

“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.”

A controladora no Brasil, reconheceu, através do Método de Equivalência Patrimonial, sobejamente comentado na SCI COSIT 18, citada no tópico anterior, os lucros auferidos no exterior, como assim o indicam os registros feitos em seu LALUR, em anexo, do ano em questão. Além disso, na ficha 35 de sua DIPJ, em anexo, ela consolida todo o lucro na VX HODINGS GMBH.

Veja-se que, ao fim e ao cabo, o valor objeto da exigência foi exatamente o valor do lucro auferido na controlada indireta situada em Funchal (RODEO DRIVE SERVIÇOS E MARKETING LTDA).

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.

Desse modo, impõe-se a manutenção integral da exigência.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator