



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

Processo n° 16561.720127/2013-56
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.169 – 1ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2017
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente MARSELHA HOLDINGS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADAS DIRETAS OU INDIRETAS. APURAÇÃO INDIVIDUALIZADA. PROPORÇÃO DA PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA.

Os lucros auferidos por controladas e coligadas, diretas ou indiretas, no exterior, serão considerados de forma individualizada, para cada uma das empresas, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real, na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Para evitar a bitributação, ao se apurar os resultados de controladas ou coligadas de maneira individualizada, deve se afastar os resultados auferidos de investimentos dessas controladas e coligadas por meio de equivalência patrimonial.

APURAÇÃO DOS LUCROS E OUTROS RESULTADOS NO EXTERIOR.

O art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, com base na legislação tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e na legislação empresarial dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), estabelece procedimentos para apurar os lucros de controladas e coligadas e resultados de outras participações societárias. O rito previsto nos §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da instrução normativa operacionaliza a apuração dos lucros (1) das controladas no exterior (diretas ou indiretas), que serão adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil, (2) das coligadas, que serão adicionados ao lucro da investidora, e (3) das filiais e sucursais que serão adicionados ao lucro líquido da matriz no Brasil, que será, para os três casos, considerado de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores. O § 6º dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos.

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

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Áustria 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. São diferentes os lucros dos residentes na Áustria e os lucros auferidos pelos investidores no Brasil.

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

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

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO DE BITRIBUTAÇÃO. NÃO REPERCUSSÃO NAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS DO PAÍS CONTRATANTE.

Ao ser interpretar quem seriam os sujeitos de um tratado de bitributação, o país da fonte é o país em que deve se encontrar a empresa onde efetivamente são desempenhadas as atividades produtivas. Tais atividades podem ser produzidas pela própria empresa, ou mediante investimentos, desde que naquele país contratante. Pode ser até mesmo uma holding, desde que concentre investimentos que desempenhem atividades produtivas localizados no mesmo país, e não um mero "hub", um centralizador de investimentos localizados em países não signatários de acordos com o Brasil. O tratado de bitributação deve ser aplicado em situações no qual, efetivamente, as empresas se localizam nos países contratantes. Alargar o conceito da empresa situada no país da fonte para qualquer empresa que concentre auferimento de renda de outras empresas, independente das circunstâncias ou da localização dos investimentos, subverte a finalidade e o objetivo dos tratados internacionais. Não há que se conceber que dois países se reúnam para dar amparo a sistemas paralelos de tributação.

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, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1270/1323) interposto por MARSELHA HOLDINGS ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-002.321 (e-fls. 562/585), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 04/10/2016, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 153/195), relativa ao anos-calendário de 2008, discorre sobre tributação de lucros auferidos no exterior. A Contribuinte é controladora da VX Holdings (sede na Áustria), que por sua vez é controladora da RODEO DRIVE (sede em Funchal). A RODEO DRIVE apurou lucros, que foram lançados pela Contribuinte na controladora VX Holdings. Entendeu a Fiscalização que a Contribuinte deveria ter oferecido à tributação os lucros auferidos pela RODEO DRIVE, enquanto que a Contribuinte interpretou a legislação no sentido de que, como tais lucros foram lançados na VX Holdings, estaria amparada pelo Tratado Brasil-Áustria para evitar dupla tributação.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 210/243), que foi julgada improcedente (e-fls. 334/343) pela decisão da primeira instância (DRJ).

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 361/409). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso (e-fls. 562/585).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 600/654). O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 756/764 deu seguimento ao recurso. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fls. 766/793).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A Contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela 5ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, no Acórdão nº 14-52.728, na sessão de 08/08/2014, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

CONTROLADA NO EXTERIOR. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

Conforme previsto no §1º, do artigo 7º, da IN/SRF nº 213/2002, o valor do resultado positivo da equivalência patrimonial deverá ser considerado para apuração do lucro real e a da base de cálculo da CSLL.

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL - ÁUSTRIA.

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

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 04/10/2016, por meio do Acórdão nº 1402-002.321, decidiu no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa:

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 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 2.158-35/2001, 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.

A Contribuinte interpôs recurso especial. Discorre sobre o objeto da tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35 e art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Entende aplicar-se o método aditivo como ficção para nacionalizar o lucro estrangeiro, ou seja, o objeto da tributação é o próprio lucro das entidades estrangeiras pelo método da adição ou soma ao lucro real. Então, quem auferiu o lucro não foi a empresa brasileira, mas sim um ente estrangeiro. E, como se pode observar, em momento algum estabeleceu a legislação que ocorreria tributação sobre os resultados de equivalência patrimonial de controladas e coligadas no exterior, entendimento confirmado pelo § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Sobre o tratado com a Áustria, discorre que, conforme art. 7º, § 1º, primeira parte, a situação dos autos amolda-se ao regime de competência exclusiva. Assim, nas relações entre duas pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria em que uma (Contribuinte) é controladora da outra, não pode o país do domicílio da primeira (Brasil) pretender tributar os lucros da segunda empresa, domiciliada no outro país contratante (Áustria), pois cabe ao país contratante (Áustria) a competência exclusiva para a tributação dos lucros das entidades residentes em seu território. E tal competência deixaria de ser exclusiva apenas no caso em que os lucros fossem auferidos através de estabelecimento permanente, ou seja, de uma instalação fixa de negócios sem personalidade jurídica própria. Discorre sobre os fundamentos e objetivos do regime de competência exclusiva, sobre o elemento histórico de interpretação, no qual se afirmou a supremacia do "princípio da separação" sobre a "teoria do órgão", em matéria de controladas e subsidiárias em geral, ou seja, prevaleceu a individualidade jurídica e a tributação autônoma das subsidiárias e o reconhecimento de competência exclusiva ao Estado de localização da empresa. Aduz que o art. 74 da MP nº 2.158-35 não é norma CFC (controlled foreign companies provisions) porque não possui qualquer elemento abusivo, e as normas CFC destinam-se a taxar apenas as rendas de natureza passiva e oriundas de território de baixa ou nula tributação. Assim, conclui que os autos de infração são eivados de ilegalidade, por violação ao art. 7º do Tratado Brasil-Áustria. Tampouco se aplica a tributação nos termos do art. 23 do tratado, vez que no caso dos dividendos foi eleito o método 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. Discorre que o tratado também se aplica em relação à CSLL. Ao final, requer pelo cancelamento integral das exigências fiscais.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 756/764 deu seguimento ao recurso da Contribuinte.

A PGFN apresentou contrarrazões. Discorre sobre o regime de tributação em bases universais no Brasil, sobre a interpretação e a qualificação dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas, para concluir que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, é norma CFC. Na sequência, entende pela aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, frente ao tratado para evitar dupla tributação entre Brasil-Áustria. Conclui que o STF ao julgar a ADI 2.588 consolidou duas premissas: (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. Assim, não caberia qualquer argumento sobre a ausência de disponibilidade de lucros apurados por meio da aplicação do MEP. Requer pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 756/764, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** o Recurso Especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

A matéria em devolvida diz respeito à tributação de lucros auferidos no exterior. A Contribuinte é controladora da VX Holdings (**sede na Áustria**), que por sua vez é controladora da RODEO DRIVE (sede em Funchal). A RODEO DRIVE auferiu lucros, que não foram oferecidos à tributação, porque entendeu a Contribuinte que tais lucros, na medida em que foram lançados na VX Holdings, estariam protegidos da tributação, em razão do Tratado **Brasil-Áustria** para evitar dupla tributação.

O assunto já foi tratado pelo Colegiado, em outros julgamentos, como no "caso EAGLE" (Acórdão nº 9101-002.589) e "caso GERDAU" (Acórdão nº 9101-002.590).

O presente voto estrutura em dois capítulos, versando sobre a legislação de lucros no exterior vigente à época da autuação:

1) a materialidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 ao discorrer sobre a tributação de controladas e coligadas e a operacionalização prevista na legislação;

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

2) abrangência da aplicação de tratados de bitributação para empresas não localizadas no país residente, ou seja, se o tratado Brasil-Áustria teria repercussão na controlada da VX Holdings (com sede na Áustria).

Materialidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 e Operacionalização da Tributação.

Transcrevo os artigos 74, *caput*, da MP nº 2.158-35, de 2001, e 25 da Lei nº 9.249, de 1995:

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.

Lei nº 9.249, de 1995

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

(...)

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

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

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; (...) (grifei).

A princípio, cumpre esclarecer que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

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

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente

² MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 433-7.

previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

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

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

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

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

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

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.**

Esclarecido, portanto, que a incidência trata efetivamente da materialidade **lucros.**

E, em se tratando de tributação de controladas ou coligadas no exterior, a operacionalização da tributação dá-se por meio dos resultados auferidos no MEP. Transcrevo o § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995:

§ 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.

Assim, os lucros no exterior, assim como os lucros de outros investimentos do Brasil, seriam, primeiro, devidamente contabilizados de acordo com o Método de Equivalência Patrimonial (MEP) na investidora no Brasil (débito no ativo e crédito na conta de resultados), e excluídos da apuração do lucro real (§ 6º). Na sequência, **apenas** os lucros auferidos por investimentos no exterior seriam adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real.

A legislação autoriza a apuração dos lucros nas controladas no exterior, diretas ou indiretas, na controladora do Brasil, na medida da participação societária que a controladora possuir em cada uma das controladas diretas ou indiretas. Por exemplo, estrutura no qual a empresa A (Brasil), controla a empresa B (exterior), e empresa B, controla empresas no exterior C, D e E, não haveria óbice para que os lucros de B, C, D, e E sejam considerados diretamente na empresa A.

Vale transcrever novamente o art. 25, § 2º, inciso II:

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

(...)

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

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

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;(...)

(...)

§ 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; (grifei).

Por sua vez, o art. 16 da Lei nº 9.430, de 1.996, consolida o procedimento:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

*§ 1º Os **resultados** decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real. (...) (grifei)*

Ora, os lucros serão adicionados ao lucro líquido da **matriz ou controladora, e considerados de forma individualizada**, por filial, sucursal, controlada ou coligada.

E, precisamente sob a perspectiva da legislação tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e da legislação dispendo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), deve ser analisado o art. 1º da IN SRF nº 213, de 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. (grifei)

O dispositivo normativo discorre sobre todo o caminho a ser seguido para a apuração dos resultados obtidos pelas empresas que mantêm vínculo, seja de qual for a natureza, com a investidora no Brasil.

Observa-se que os §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º ratificam o disposto nos diplomas legais, discorrendo sobre os procedimentos em relação aos **lucros, rendimentos e ganhos de capital** auferidos no exterior, (1) por meio de sucursais, filiais, e (2) os decorrentes de participações societárias em **controladas e coligadas**.

Naturalmente, podem-se obter receitas no exterior **além** das decorrentes de lucros de sucursais e filiais e resultados de participação societária de controladas e coligadas.

Trata-se do escopo do § 6º, ao predicar que os resultados obtidos por essas sucursais, filiais, controladas e coligadas, por meio da participação em outra pessoa jurídica, cujo vínculo seja de qualquer natureza, também devem ser considerados para efeitos de tributação.

Percebe-se, portanto, procedimentos diferentes, para resultados auferidos por (1º caso) filiais, sucursais e investimentos de participação societária na condição de controladas e coligadas, e (2º caso) todos os outros.

No primeiro caso, o art. 25, § 2º, inciso II, dispõe que (a) os lucros das controladas no exterior (diretas ou indiretas), serão adicionados ao lucro líquido da **controladora** no Brasil, (b) os lucros da coligadas serão adicionados ao lucro da investidora, e (c) os lucros das filiais e sucursais sejam adicionados ao lucro líquido da **matriz** no Brasil, de **forma individualizada**, por filial, sucursal, controlada ou coligada, **vedada a consolidação dos valores**.

Portanto, preciso o entendimento de que, mesmo os lucros das controladas indiretas devem ser adicionados ao lucro da controladora no Brasil.

No segundo caso, fala-se em **consolidação, no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada**, dos resultados auferidos mediante participações societárias de qualquer tipo, ou seja, referem-se a todos os outros resultados que não digam respeito aos lucros de controladas ou coligadas decorrentes do MEP e aos lucros de filiais e sucursais.

Caso assim não se entenda, admitir-se-á a existência de dois comandos normativos sucessivos (§§ 5º e 6º) dispondo sobre condutas conflitantes (o primeiro determinando apuração individualizada para cada empresa, e o segundo determinando a consolidação dos resultados).

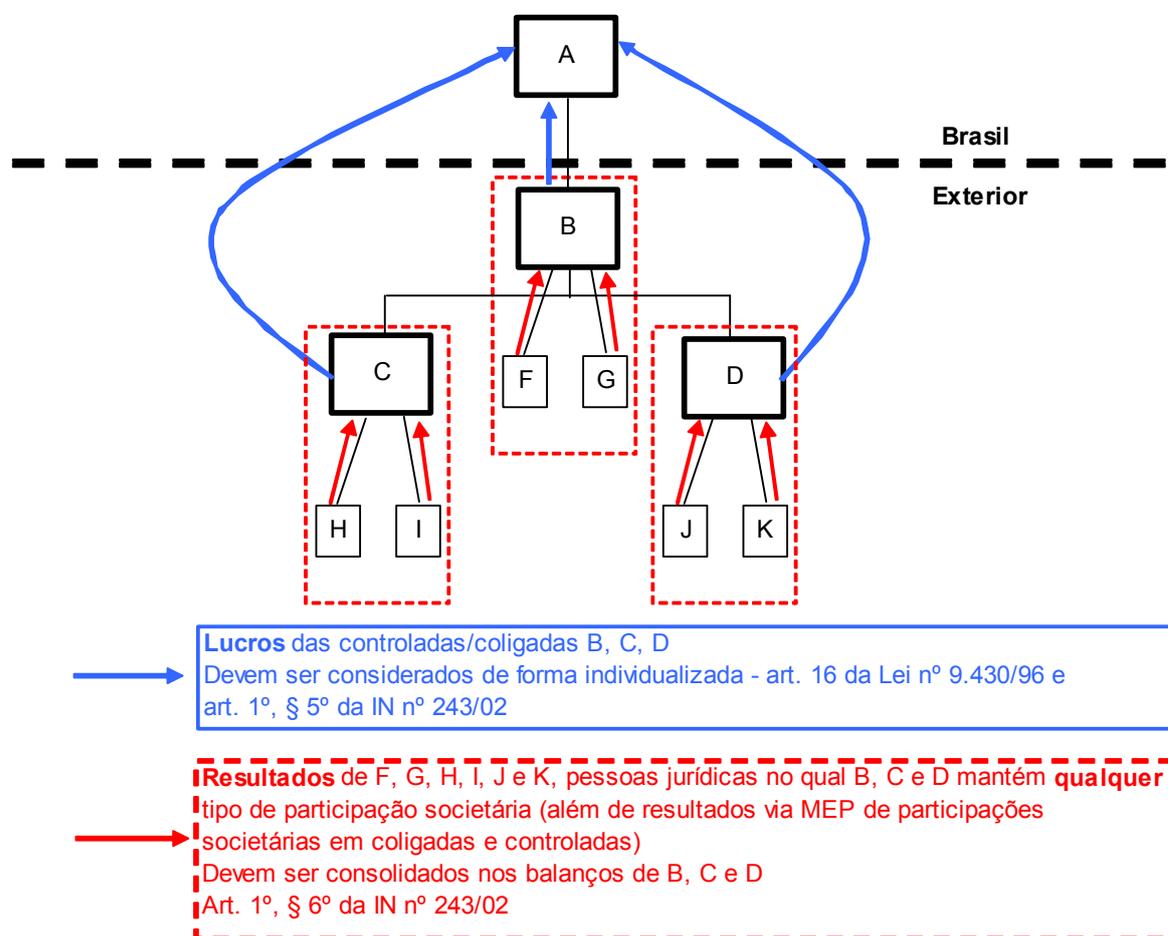
Como já dito, a sequência dos §§ 1º a 6º determina o caminho para se apurar os resultados no exterior.

Primeiro, determina o procedimento a ser adotado para controladas e coligadas (§§ 1º a 5º), e depois, no § 6º, dispõe sobre a tributação residual (demais resultados das demais empresas com qualquer vínculo societário).

Tributa-se, portanto, no § 6º, **todo** o resto não abrangido pelo § 5º: **resultados** auferido pelos demais investimentos e outras fontes de receitas, como, por exemplo, de natureza financeira.

Trata o § 6º de materialidade independente, complementar, um *plus*, que excede e não se comunica com o previsto no § 5º.

Apresento o quadro a seguir para ilustrar o entendimento:



Nesse sentido, o art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35, de 2001, dispõe sobre a tributação das controladas, tanto diretas quanto indiretas.

Assim, em uma estrutura societária com várias ramificações, os lucros auferidos por controladas e coligadas devem ser apurados **individualmente**, ainda que haja duas ou mais empresas coligadas/controladas localizadas no mesmo país. E, na apuração do resultado de cada controlada/coligada, devem ser consolidados os resultados dos demais investimentos da correspondente empresa, independente da vinculação societária.

Portanto, na medida em que se tributa individualmente o lucro auferido no exterior de cada controlada/coligada direta ou indireta, a apuração dos lucros dessa controlada/coligada não pode incluir os resultados apurados via MEP dos seus investimentos. Das duas uma: ou se tributa individualmente o lucro auferido no exterior de cada controlada/coligada direta ou indireta, ou se consolida o resultado apurado via MEP das participações societárias das controladas/coligadas. Opção legislativa é clara pela apuração dos resultados de controladas ou coligadas individualizada, razão pela qual deve se afastar os resultados auferidos de investimentos destas controladas e coligadas por meio de equivalência patrimonial, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996 e do art. 1º, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da IN SRF nº 213, de 2002, sob pena de bitributação. Consigne-se que tal situação não é o caso dos presentes autos.

Por isso, no caso concreto, não há reparos ao procedimento fiscal. Tributou-se o lucro auferido pela controlada indireta RODEO DRIVE, considerando-se os resultados refletidos via MEP.

Passo seguinte é verificar se o Tratado Brasil-Áustria poderia ser oponível ao Fisco, na medida em que a RODEO DRIVE (com sede em Funchal) é controlada da VX Holdings, que tem sede na Áustria, e os lucros da RODEO DRIVE foram lançados pela Contribuinte para a controladora VX Holdings.

Sobre Aplicação do Tratado Brasil-Áustria para empresas não localizadas na Áustria (RODEO DRIVE)

As disposições do artigo 7º, item 1, presente nos tratados de bitributação, apresenta disposição geral comum a todos os tratados para evitar bitributação da renda:

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.

Os dois Estados Contratantes, Brasil ou a Áustria, a depender da localização e natureza das empresas envolvidas, assumem, cada qual, os papéis da **Estado Residente (país da residência)** e **Estado Fonte (país da fonte)**.

Peço vênia para reproduzir a abalizada doutrina de XAVIER³ para falar do assunto:

Vamos apenas considerar a primeira hipótese, ou seja, a diversidade de elementos de conexão, quanto à qual se trava hoje ainda um conflito entre dois grandes princípios que se arrogam validade geral em matéria de tributação da renda e da

³ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil, 6ª ed., atualizada. Rio de Janeiro : Forense, 2004, p. 255.

fortuna: o princípio da fonte (source principle, Ursprungsprinzip, Quellenprinzip) e o princípio da residência (residence principle, Wohnsitzprinzip).

Em face de um movimento internacional de capitais, importa distinguir o país onde se situa a empresa ou o receptor de um investimento e onde se obtém a renda produzida pelos capitais - o país da fonte - e o país onde reside o titular dos fundos fornecidos e que aufera a renda dos capitais investidos no exterior - o país da residência. (grifei)

A celebração do tratado, portanto, qualifica, ao se tratar da tributação de renda envolvendo empresas residentes em dois países diferentes, de um lado, o **país da fonte**, onde se situa a empresa ou receptor de um investimento e onde se obtém a renda produzida pelos capitais, e de outro, o **país da residência**, onde reside o titular dos fundos fornecidos e que aufera a renda das capitais investidos no exterior.

E, em se tratando de **tributação sobre a renda**, discorre XAVIER⁴ sobre elementos de conexão objetivos:

No imposto de renda, o elemento de conexão fundamental é o lugar de situação da fonte dos rendimentos, pois é ele que vai permitir a repartição, dentro dos rendimentos globais de uma pessoa, física ou jurídica, entre aqueles que se submetem, ou não, à aplicação de um dado ordenamento tributário (...)

No sentido econômico, a fonte equivale ao "capital" (em sentido amplo) donde brota a renda tributada, pelo que esta se localiza no lugar em que é exercida a atividade, em que são utilizados os fatores de produção ou em que se situam os bens ou direitos de que provém.

Como se pode observar, são possíveis **várias interpretações** sobre qual seria, efetivamente, o **lugar de situação da fonte dos rendimentos**, e por consequência, a natureza da empresa fonte dos rendimentos. **Uma**, poderia entender que uma empresa centralizadora de investimentos (uma holding), ainda que tais investimentos estivessem localizados em outro país, poderia ser considerada como a fonte dos rendimentos. **Outra**, que o lugar da situação da fonte dos rendimentos deveria ser aquele onde efetivamente seria desempenhada a atividade produtiva, mediante utilização dos fatores de produção, ou seja, uma holding não poderia ser qualificada para caracterizar a fonte da renda obtida.

Entendo que a formatação das estruturas societárias deve ser apreciada com bastante prudência.

Inclusive, na interpretação dos tratados, a preocupação em se tutelar a boa-fé objetiva foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, no art. 31 do Decreto nº 7.030, de 2009, que promulgou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados:

Artigo 31

Regra Geral de Interpretação

⁴ XAVIER, 2004, p. 303.

1. 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.

De qualquer forma, há tempos se compartilha a preocupação de que a atuação da empresa nos países signatários dos tratados seja **substantiva**, para se evitar manipulações societárias.

Vale transcrever abalizada doutrina de ROCHA⁵ sobre o assunto.

É importante, portanto, que a empresa situada no país com o qual o Brasil tenha celebrado tratado desenvolva uma "atividade econômica substantiva", sendo relevante, portanto, compreender o alcance dessa expressão.

Em seu relatório de 1998 sobre Harmful Tax Competition, a OCDE tocou no assunto, embora não tenha se aprofundado na análise da questão, como se percebe pela leitura da passagem a seguir:

"Adicionalmente, a ausência de uma exigência para que a atividade seja substantiva é importante, porque sugere que a jurisdição esteja tentando atrair investimentos e transações que visem objetivos puramente fiscais. Pode também indicar que a jurisdição não oferece (ou não pode oferecer) um ambiente legal ou comercial ou qualquer vantagem econômica que seria atrativa para atividades econômicas substantivas na ausência da oportunidade de redução da tributação oferecida. A determinação de quando e se uma atividade é substancial pode ser difícil. Por exemplo, serviços financeiros e administrativos podem em certas circunstâncias envolver atividades substantivas. Contudo, certos serviços prestados por 'empresas de papel' indicam de pronto a falta de substância".

Concluindo, o doutrinador dispôs com clareza:

Vistos estes comentários, pode-se concluir o presente item no sentido de que o direito à utilização das regras de determinado tratado internacional tributário depende da demonstração de que ambas as empresas tratam-se de pessoas residentes nos Estados contratantes, excluídas as situações em que não se verifica a estrutura necessária para o desenvolvimento do objeto social da empresa, o que somente poderá ser verificado em cada caso concreto.

Observa-se que o doutrinador, com prudência e clareza, sob a perspectiva da preocupação com a substância das empresas situadas nos países celebrantes de acordo de bitributação, não condena nenhuma estrutura societária, muito menos a formação de holdings, situação que deve ser examinada mediante as particularidades de cada caso.

O contexto de criação e utilização de holdings também é objeto de análise por TÔRRES⁶:

⁵ ROCHA, Sérgio André. Tributação de lucros auferidos no exterior : (Lei nº 12.973/14). São Paulo : Dialética, 2014, p. 58 e segs.

Salvo a lei germânica de 1965 e a lei brasileira sobre sociedades anônimas, as sociedades holdings desenvolveram-se sem uma normatização específica. Não obstante, elas se propagaram com uma velocidade muito grande, sem maiores controles, mesmo não possuindo como objeto uma atividade econômica típica, porquanto sirva, na maioria dos casos, apenas para praticar operações financeiras, usando dos privilégios de ser uma espécie de "condomínio de ações" com caráter societário, como diz Gláucio Veiga. É que a dinâmica capitalista, esposada pela concorrência e competitividade, não poderia prescindir da criação de um ente coletivo desprovido da rigidez da sociedade mercantil e que pudesse, de acordo com a situação do mercado, oferecer respostas rápidas às necessidades financeiras do Grupo. O problema é que isso passou a ser usado, também, e exclusivamente, em alguns casos, para estratégias cuja finalidade reside tão-somente na simples economia de impostos, sem qualquer motivo negocial.

Inclusive, na balizada obra de TORRES há referência de outro autor, Gláucio Veiga, sobre o assunto:

Uma importante crítica a esta natureza atribuída às sociedades holdings foi operada por Gláucio Veiga, em Conceito de sociedade holding: estrutura e característica no direito nacional. Influência no direito europeu e americano. Recife, inédito, 1981, 13 p., ao indagar: "Como considerar sociedade comercial a uma sociedade que se limita a guardar em seu cofre ações de outras sociedades e se restringe apenas a repassar dividendos e a comparecer às Assembléias Gerais para votar, com é o caso da holding? Onde os sinais de atividade empresarial desta sociedade? Como considerar sociedade mercantil uma sociedade de mero gozo, de fruição, como a holding?"

O que se discute é que não se pode deixar de verificar se a organização empreendida foi utilizada para promover situações dissonantes com a materialidade dos fatos, desvirtuando institutos de direito internacional visando mera transferência de lucros para países com situação fiscal favorecida.

Entendo que a pessoa jurídica recebe tratamento diferenciado no sistema de tributação (com diferentes opções para apurar seus resultados) porque, essencialmente, tem um efeito **multiplicador** para a sociedade. A pessoa jurídica emprega pessoas, contrata fornecedores, movimenta a economia, multiplica os agentes de produção, e por isso dispõe de bases de cálculo e alíquotas diferentes das aplicadas para a pessoa física.

Contudo, não há que se confundir "liberdade negocial" com liberdade para desvirtuar institutos e desconsiderar toda a lógica do sistema de tributação.

No caso concreto, a Contribuinte, por meio da VX Holdings (Áustria), concentrou investimento de empresa situada em **país sem tratado com o Brasil (RODEO DRIVE), em uma controladora situada num país com tratado com o Brasil, a Áustria.**

⁶ TORRES, Heleno. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 265-6.

Questiono fortemente tal procedimento, por entender que afronta diretamente os institutos basilares apresentados no presente voto.

Ao ser interpretar **quem seriam os sujeitos de um tratado de bitributação**, o país da fonte é o país em que deve se encontrar a empresa onde efetivamente são desempenhadas as atividades produtivas. Tais atividades podem ser produzidas pela própria empresa, ou mediante investimentos, desde que naquele país. Pode ser perfeitamente uma holding, desde que concentrem investimentos que desempenhem atividades produtivas localizados no mesmo país, ou que não seja uma holding que, como no caso concreto, **serviu como um "hub", um centralizador de investimentos localizados em países não signatários de acordos com o Brasil.**

No caso concreto, considera a Contribuinte que o país de residência seria o Brasil, e o país da fonte a Áustria, razão pela qual protesta pela aplicação do tratado de bitributação celebrado entre os dois países.

Ocorre que a VX Holdings não é empresa onde são substancialmente produzidos os rendimentos de suas controladas, não é fonte dos rendimentos, e, por consequência, sua localização na Áustria não confere à Áustria a condição de **país da fonte.**

Ou seja, o Tratado Brasil-Áustria não se aplica para os lucros auferidos pelas empresas residentes fora da Áustria. Vale transcrever o Artigo 1 do Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976⁷ :

ARTIGO 1

Pessoas visadas

A presente Convenção se aplica às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

O tratado Brasil-Áustria pode ser aplicado em situações no qual, efetivamente, há uma empresa localizada em um dos dois países que possa ser caracterizada como empresa no qual reside o titular dos investimentos auferidos no exterior, e outra empresa onde a renda produzida é obtida dentro do próprio país, seja mediante atuação direta no setor produtivo ou por investimentos no país. Alargar o conceito da empresa situada no país da fonte, para qualquer empresa que concentre auferimento de renda de outras empresas, independente das circunstâncias ou da localização destas outras empresas, é liberalidade que pode surtir efeitos no âmbito societário, empresarial e cível, mas que não pode ser oposta ao ramo tributário.

Não se fala em simulação, fala-se em enquadramento na hipótese de incidência prevista no tratado. Fala-se em **respeito à finalidade e objetivo dos tratados internacionais. Não se reúnem dois países para celebrar acordo que dê amparo à construção empreendida nos presentes autos.**

Precisamente nesse sentido, por entender que a VX Holdings não é empresa produtora da fonte, e, por consequência, a Áustria não é o país da fonte, **não há que se falar**

⁷ Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha.

Processo nº 16561.720127/2013-56
Acórdão n.º **9101-003.169**

CSRF-T1
Fl. 825

em aplicação do tratado de bitributação Brasil-Áustria para os lucros auferidos pela controlada indireta RODEO DRIVE.

Enfim, restando clara que a materialidade lucros no exterior não se comunica com a materialidade abrangida pelo tratado de bitributação, consuma-se a incidência do IRPJ e da CSLL.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

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)

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 vigente 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:

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. (...)

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 na Áustria ainda controla diretamente a empresa RODEO DRIVE SERVIÇOS E MARKETING LDA, em Funchal. (...)

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 R\$ 63.546.970,06 euros, o que corresponde à 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 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:

Taxa de câmbio BACEN 31/12/2008 – R\$ 3.23634

Valor Tributável = 63.546.070,06 EUROS x 3,23634

= 205.659.601,10

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

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental⁸, considera-se não formulada a declaração de voto.

⁸ RICARF, Anexo II:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.