



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

Processo nº 16561.720131/2013-14
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.888 – 1ª Turma
Sessão de 7 de novembro de 2018
Matéria TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente MONTECITRUS TRADING S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL-HOLANDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. COMPATIBILIDADE.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001 é compatível com os artigos 7 e 10 do Tratado Brasil-Holanda.

LUCRO NO EXTERIOR. CAPITALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IRPJ.

São tributáveis, portanto sujeitos à incidência do IRPJ, os lucros auferidos no exterior, mesmo que tenham sido capitalizados, pois a destinação para aumento do capital tem por pressuposto a disponibilidade dos lucros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, vencido o conselheiro Demetrius Nichele Macei, que conheceu integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Caio César Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Caio César Nader Quintella (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

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

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1301-002.656, de 17/10/2017, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, entre outras questões, por voto de qualidade, manteve o lançamento de IRPJ e CSLL sobre lucros no exterior.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO NO EXTERIOR. PERÍODO DE APURAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Tratando-se de lucro no exterior, o início do prazo decadencial conta-se não da data em que o lucro foi apurado no exterior, mas do período de apuração do IRPJ em que esse lucro deveria ter sido oferecido à tributação.

LUCRO NO EXTERIOR. EMPRESA CONTROLADA. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

Para determinação da base de cálculo do IRPJ, os lucros auferidos por controlada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual sejam apurados.

LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL-HOLANDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. COMPATIBILIDADE.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é compatível com os artigos 7 e 10 do Tratado Brasil-Holanda.

LUCRO NO EXTERIOR. CAPITALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IRPJ.

São tributáveis, portanto sujeitos à incidência do IRPJ, os lucros auferidos no exterior, mesmo que tenham sido capitalizados, pois a destinação para aumento do capital tem por pressuposto a disponibilidade dos lucros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild, que votaram por dar provimento ao recurso voluntário.

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

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

- o entendimento consignado no Acórdão nº 1301-002.656, que negou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente, não merece prosperar, uma vez que, quanto à inaplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, em relação ao qual o E. STF já reconheceu a inconstitucionalidade, o acórdão recorrido diverge do entendimento consignado pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF (Acórdão Paradigma nº 1302-002.347 - Doc. 01);

DA DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA ACERCA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

DA DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO À INAPLICABILIDADE DO ART. 74 DA MP Nº 2.15835/2001 (ACÓRDÃO PARADIGMA 1302-002.347 - DOC. 01): PREVALÊNCIA DOS ACORDOS INTERNACIONAIS SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA.

- nos autos do Processo Administrativo nº 16561.000111/2008-66 (caso paradigma - cujo acórdão não foi reformado, consoante andamento processual anexo - Doc. 02), a 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar a

aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 tendo em vista o conflito com o Art. 7º do Tratado Brasil-Argentina que, assim como no caso concreto, impede a tributação pelo fisco brasileiro dos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, isto é, decidiu-se pela prevalência do acordo internacional sobre a legislação interna;

- primeiramente, para que não parem dúvidas acerca da similitude fática entre o presente processo e o caso paradigma, restando plenamente atendidos os requisitos processuais de admissibilidade do apelo especial por divergência, a Recorrente aponta os seguintes elementos de identificação entre ambos os feitos:

Objeto: tributação do lucro auferido pela controlada direta da Recorrente sediada no exterior (Holanda).	Objeto: tributação do lucro auferido pela controlada direta do contribuinte Pallas Marsh Serviços Ltda. sediada no exterior (Argentina).
Fundamento da exigência fiscal: art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.	Fundamento da exigência fiscal: art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.
Argumento de defesa: prevalência da regra prevista no Artigo 7 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Firmado entre Brasil e Holanda.	Argumento de defesa: prevalência da regra prevista no Artigo 7 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Firmado entre Brasil e Argentina.
Redação do Artigo 7 da Convenção Brasil e Holanda:...	Redação do Artigo 7 da Convenção Brasil e Argentina: ...

- pois bem. A ementa do acórdão paradigma é a que segue (Doc. 01):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2005, 2006

PROCESSUAL PRECLUSÃO.

A impugnação deve trazer todos os argumentos e provas necessários à defesa do contribuinte, ressalvadas, apenas, as hipóteses descritas no art. 16 do Decreto 70.235, sob pena de preclusão.

LUCROS APURADOS POR COLIGADA NO EXTERIOR. ADI 2.588 E A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA MP 2.158-35.

Tratando-se de lucros apurados por coligada estabelecida no exterior, em país que não preveja tributação favorecida, há que prevalecer o

entendimento do Supremo quando do julgamento da ADI 2.588, inclusive em respeito ao art. 62 do RICARF.

MP 2.158-35, ART. 74. AFASTAMENTO. TRATADO FIRMADO PELO BRASIL E PELA ARGENTINA. PREVALÊNCIA DESTE ÚLTIMO.

Os lucros apurados por controlada sediada na Argentina não podem ser objeto de tributação pelo Brasil, em relação à sua controladora aqui sediada, à luz do que reza o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina.

- ao contrário do v. acórdão recorrido, o acórdão paradigma expressamente afastou a aplicação do Art. 74 da MP 2.158-35/2001 naquele caso, por manifesto conflito entre tal dispositivo legal e o tratado Brasil-Argentina, conforme se observa de trechos extraídos do voto proferido pelo Relator Gustavo Guimarães da Fonseca: [...];

- verifica-se, portanto, que no entendimento da E. 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF por meio do Acórdão Paradigma nº 1302-002.347 (Doc.01), é inaplicável o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 para fins de autorizar-se a tributação de lucro de empresa controlada residente no exterior, pelas autoridades brasileiras, mediante a ficção de sua "automática" distribuição à controladora contribuinte brasileira, tendo em vista o seu conflito direto com Tratado Internacional assinado pelo Brasil e, sendo assim, também aplicável do art. 98 do CTN;

- por outro lado, no presente caso, tratando exatamente sobre essa mesma questão, o voto vencedor decidiu de maneira diametralmente oposta àquela decidida no paradigma. Com efeito, para fins de demonstração analítica divergência, confira-se o seguinte trecho do voto condutor do v. acórdão recorrido: [...];

- foram dadas soluções jurídicas diametralmente opostas no presente caso e no acórdão paradigma, sendo certo que, com a devida vênia, o decidido naquele paradigma contém o melhor direito aplicável à espécie, na medida em que acertadamente afastou-se a tributação do lucro auferido pela controlada direta (com domicílio fiscal no exterior - Argentina), em razão da distribuição ficta do seu lucro à sua controladora nacional (com domicílio fiscal no Brasil) não poder prevalecer diante da regra prevista no acordo internacional visando evitar a dupla tributação, acordos estes que sempre devem prevalecer sobre a legislação nacional;

- o comando inserto no Artigo 7 da Convenção Brasil-Argentina contém o mesmo conteúdo jurídico daquele inserto no Artigo 7 da Convenção Brasil-Holanda (discutida no presente feito), na medida em que ambos determinam expressamente que OS LUCROS DE UMA EMPRESA DE UM ESTADO CONTRATANTE SÓ SÃO TRIBUTÁVEIS NESSE ESTADO; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente;

- em outras palavras, no paradigma restou claramente assentado que o art. 74 da MP nº 2.185/01 conflita com essa regra do Artigo 7 da Convenção Brasil-Argentina, posto que a lei binacional expressamente afasta a possibilidade de qualquer ficção jurídica visando alcançar-se o lucro de empresas com domicílio fiscal extraterritorial, sob pena de fazer-se letra morta de tal regra (Artigo 7 das Convenções);

- por outro lado, no presente caso, restou consignado que não haveria qualquer incompatibilidade entre tais normas, ao equivocadamente fundamento de que "... o artigo 74 do Tratado Brasil-Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, porquanto este dispositivo não frustra o objetivo do referido artigo 7, que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros da mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes. Por outro lado, o art. 74 inibe práticas elisivas, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados segundo o modelo da OCDE";

- demonstrada as divergências encontradas entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, o que justifica a admissão do presente Recurso Especial e seu provimento para que seja aplicada ao presente caso a solução jurídica adotada naquele paradigma, passará a Recorrente a abordar cada um dos pontos objeto do presente recurso;

DAS RAZÕES DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

A INCONSTITUCIONALIDADE DA FICÇÃO CRIADA PELO ART. 74 DA MP Nº 2.158/35 FOI RECONHECIDA PELO E. STF NOS AUTOS DA ADIN Nº 2.588.

- o E. STF quando do julgamento da ADIN nº 2.588 (Acórdão publicado em 11/02/2014) expressamente reconheceu a não aplicação do disposto no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158/35 ao lucro auferido por controladas no exterior, quando estas estiverem sediadas em Estados de tributação "normal", isto é, em localidades sem tributação privilegiada ou em paraísos fiscais, tal como é o caso da Holanda. É o que se depreende do trecho da ementa de referida decisão abaixo transcrita: [...];

- em referida decisão restou expressamente consignado que nos casos em que as empresas controladas por contribuintes brasileiros estejam domiciliadas em Países de tributação "normal", isto é, em países que não sejam considerados paraísos fiscais tal como expressamente definido na legislação federal, não se aplica o disposto no art. 74 da MP em testilha;

- este é, exatamente o presente caso. Com efeito, a Recorrente é controladora de pessoa jurídica sediada na Holanda, que não é considerado paraíso fiscal pela legislação em vigor, País este que, inclusive, firmou com o Brasil acordo para evitar a bitributação, consoante será mais adiante demonstrado;

- neste contexto, considerando que o E. STF já declarou a inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/35 para casos como o presente (em que o contribuinte é controlador de empresa sediada em país com tributação "normal"), a autuação fiscal, impugnada nos presentes autos, é manifestamente improcedente e, por esta razão, merece ser integral e imediatamente cancelada;

- com efeito, o julgamento do tema pelo E. STF foi amplamente favorável à tese da Recorrente, no sentido de que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2158/35 criou uma inconstitucional ficção para a tributação do lucro pelo IRPJ e pela CSLL, determinando que a disponibilização dos lucros auferidos no exterior, por controladas ou coligadas de empresas sediadas no Brasil, ocorreria na data do balanço da controlada no exterior, mesmo que ainda não houvesse ocorrido efetiva disponibilização econômica dos lucros;

- entretanto, tal como declarado pelo E. STF, verifica-se que o referido dispositivo contrariou de forma absoluta o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que

preconiza como fato gerador do imposto de renda a efetiva disponibilização econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza;

- verifica-se também, nesse mesmo sentido, afronta direta à Constituição Federal em seu artigo 153, inciso III, que define o conceito de renda e implicitamente a sua disponibilização;

- a ilegalidade do artigo 74 da MP advém do fato de o § 2º do art. 43 CTN tratar da disponibilidade legal, sem, contudo, considerar a disponibilidade real, ou econômica, que está contida no caput do art. 43 do CTN. Não tem, pois, o § 2º, o condão de determinar o momento em que o lucro estaria disponível;

- a disponibilidade da renda é a faculdade de utilizá-la prontamente (disponibilidade econômica). Para o autor, a aquisição do direito de receber a renda (disponibilidade jurídica) ainda não corresponde à aquisição do poder de utilização, limitando-se a configurar a mera faculdade de obtê-la. Sob esse raciocínio, portanto, somente seria possível exigir o imposto a partir da ocorrência do fato gerador, isto é, quando ao contribuinte fosse dada a disponibilidade da renda;

- isso posto, possível concluir que o art. 43, ao exigir a disponibilidade, adotou o princípio da capacidade contributiva. Apenas ocorreria o fato gerador, quando a situação descrita hipoteticamente pelo legislador não permitir ao sujeito passivo dispor de recursos para o pagamento do tributo exigido, o que pode ocorrer por diversas circunstâncias, dentre elas o reinvestimento do lucro para fazer prosperar a fonte produtora de lucros futuros, ou mesmo para mantê-la viva, ou mesmo no caso da mera equivalência patrimonial;

- nesse momento é importante que os ilustres julgadores compreendam a conotação do termo "renda disponível", seja sob o prisma econômico, seja sobre o jurídico;

- sobre isso, Bulhões Pedreira apresentou a sua conclusão de forma simples, mas insofismável, quando afirmou que: "A designação dessa modalidade de disponibilidade como 'jurídica' - embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei - não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de 'disponibilidade de direito' e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do 'direito de receber' a renda sem a aquisição do 'poder de dispor' da renda";

- finalmente, para espantar qualquer evidência de controvérsia, afirmou o mesmo autor que a disponibilidade de renda corresponde à faculdade de utilizá-la desimpedida e imediatamente (disponibilidade econômica), conquanto a aquisição do direito de receber a renda (disponibilidade jurídica, na letra do CTN), não implica ainda no "poder de utilização", mas em mera faculdade de obtê-la;

- sob a ótica de sua legalidade, concluindo, o art. 74 da MP nº 2.158-35 tal como redigido apenas pode ser interpretado no sentido da preexistência necessária da disponibilidade da renda na data do balanço. Inexistindo essa disponibilidade requerida pelo CTN, resta a própria interpretação tal como pretendida pelo Fisco como inconstitucional, por afronta direta ao princípio da hierarquia das normas, e do próprio conceito de renda contido no art. 153 da Constituição Federal;

- este foi exatamente o entendimento consignado pelo E. STF por ocasião do julgamento da ADIN nº 2.588, ao declarar a inconstitucionalidade do referido art. 74 da MP nº

2.158-35 para os casos de controladas estrangeiras sediadas em país de tributação "normal" (isto é, que não sejam paraísos fiscais, tal como listado em legislação específica);

- é o que se depreende dos seguintes excertos dos votos dos i. Ministros Relatores daquela Suprema Corte, a seguir transcritos: [...];

- nota-se, assim, que o art. 74 da MP nº 2.158-35 que fundamenta a autuação fiscal aqui rechaçada, ao contrário do que consignado pelas r. autoridades julgadoras de primeira instância, padece de manifesta inconstitucionalidade no que se refere a casos como o presente (em que empresa controlada esteja sediada em país com tributação "normal"), razão pela qual, sendo inconstitucional a base legal da exigência fiscal, a própria exigência também padece de validade;

- aliás, neste aspecto, as d. autoridades julgadoras citam, na r. decisão recorrida, trecho do Parecer PGFN/CRE/N nº 948/98, de 02/07/1998, o qual determina que "as DRJ's não só 'podem' como 'devem', no julgamento de impugnação, afastar a aplicação da lei, tratado, ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal...";

- deste modo, o entendimento do E. STF proferido por ocasião da finalização do julgamento da ADIN nº 2.588, é de aplicação imperiosa por esta C. Câmara Superior, para que seja integralmente reformado o v. acórdão recorrido, cancelando-se a exigência fiscal em face da declaração de inconstitucionalidade de seu fundamento legal;

O BRASIL POSSUI EM PLENO VIGOR ACORDO FIRMADO COM OS PAÍSES BAIXOS (HOLANDA) QUE REGULAMENTA A TRIBUTAÇÃO DA RENDA AUFERIDA NESTES PAÍSES CONTRATANTES - O ART. 7º DO ACORDO IMPEDE A TRIBUTAÇÃO POR UM DOS ESTADOS CONTRATANTES DOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA EM OUTRO ESTADO CONTRATANTE.

- não obstante, o fundamento legal da exigência fiscal aqui combatida, qual seja, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tenha sido declarado inconstitucional pelo E. STF nos autos da ADIN nº 2.558, o que, por si só já bastaria para cancelar-se o auto de infração impugnado, importa salientar que o presente caso deve ser analisado ainda levando-se em conta a existência de acordo firmado entre o Brasil e a Holanda, país onde a empresa controlada pela Recorrente está sediada;

- este fato (existência do mencionado acordo firmado entre o Brasil e a Holanda) é importante na medida em que a atuação está pautada no argumento de que os lucros apurados pela empresa controlada pela Recorrente sediada na Holanda deveriam ser tributados no Brasil, independentemente da efetiva distribuição destes lucros à Recorrente (desde já vale frisar que não houve tal distribuição), tal como determinado pelo art. 7º da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, sustentando-se que esta tributação está pautada no sistema de tributação universal da renda;

- nitidamente, no v. acórdão recorrido, os ilustres Conselheiros olvidaram-se de considerar a Convenção celebrada entre Brasil e Holanda para evitar a bitributação, a qual, como restará aqui demonstrado, impede expressamente a tributação, por um dos estados signatário do acordo, do lucro apurado pela controlada quando tal lucro for auferido em outro

estado contratante, ou, pior ainda, deram-lhe uma interpretação totalmente equivocada e contrária ao espírito de tal norma supra nacional;

- referida Convenção foi firmada entre os governos brasileiro e do Reino dos Países Baixos para regulamentar a tributação nas operações em que estejam envolvidos ambos os Estados contratantes e foi devidamente incorporada ao ordenamento jurídico interno pelo Decreto Legislativo nº 60/90 que tem a seguinte ementa:

"Aprova o texto da Convenção celebrada entre o governo da República Federativa do Brasil e o governo do Reino dos Países Baixos, destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, firmada em Brasília, a 8 de março de 1990."

- ato contínuo, houve a promulgação da Convenção por meio do Decreto Federal nº 355/91, ou seja, a partir desse momento passou a vigor no Brasil a norma específica e válida que trata de evitar a dupla tributação de lucros auferidos no âmbito Brasil-Holanda. Em referida Convenção, consta de seu Artigo 7 que:

"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 ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

2. Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.

3. Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

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

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros artigos desta Convenção, o disposto em tais artigos não é prejudicado pelo que dispõe este Artigo." (destacamos)

- da leitura atenta do dispositivo da Convenção acima transcrito, verifica-se que seu Artigo 7 expressamente impede a tributação pelo Fisco brasileiro, dos lucros auferidos pela empresa controlada da Recorrente na Holanda, na medida em que o lucro auferido por uma controlada no exterior e ainda não distribuído é lucro dessa pessoa jurídica (sediada na Holanda), não podendo ainda ser considerado como lucro da sua investidora;

- com efeito, a regra inserta na Convenção Brasil-Holanda determina que os lucros de uma atividade explorada pelo residente de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado, ou seja, os lucros auferidos pela empresa Holandesa, controlada pela Recorrente, somente podem ser colhidos pela tributação holandesa;

- a única exceção a esta regra, que não se aplica ao presente caso, seria a hipótese de a controlada ou coligada possuir estabelecimento permanente no país de origem do investidor;

- salta aos olhos, portanto, que o v. acórdão recorrido incorreu em manifesto equívoco (i) quanto à correta interpretação a ser dada ao Artigo 7 do modelo de convenção proposto pela OCDE, (ii) quanto à existência do Acordo firmado entre o Brasil e a Holanda, cujo respectivo Artigo 7 impede a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela controlada da Recorrente sediada na Holanda se os mesmos não foram distribuídos no Brasil, e, por fim, (iii) ao conferir-se ao sistema de tributação universal ampliação que desrespeita não somente as regras sobre tributação internacional (previstas, no caso, no próprio acordo firmado entre o Brasil e a Holanda), como também a soberania fiscal da Holanda, onde se situa a controlada da Recorrente e onde os lucros podem ser tributados;

- entretanto, conforme exaustivamente demonstrado, no presente caso não há que se falar em tributação, haja vista que o lucro auferido pela empresa controlada na Holanda foi convertido em ações (e não distribuído para a Recorrente aqui no Brasil), bem como o que dispõe o Tratado para evitar a Bitributação celebrado entre o Brasil e a Holanda, e tampouco, tributar o lucro auferido pela pessoa jurídica sediada em um Estado, na pessoa de seus sócios, localizados em outro Estado Contratante;

- por outro lado, como já claramente demonstrado acima, a tributação dos lucros auferidos pela controlada holandesa da Recorrente deve se pautar pelo Artigo 7 do Acordo que expressamente determina que o lucro auferido por empresa em um Estado Contratante somente poderá ser tributado por aquele Estado Contratante (= o lucro auferido pela controlada da Recorrente somente pode ser tributado pela Holanda, enquanto não for distribuído à Recorrente);

- entretanto, indevidamente, o v. acórdão recorrido concluiu que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estaria em consonância com o disposto no Artigo 7 da Convenção Brasil-Holanda;

- com efeito, pelo tanto que até agora se expôs, resta evidente que em momento algum foi respeitado o mencionado acordo, que é regra especial que prevalece sobre qualquer disposição do direito interno, por força do quanto dispõe o artigo 98 do CTN, dispositivo legal este, inclusive, absolutamente ignorado pelo v. acórdão recorrido;

- desse modo, ao contrário do que restou consignado no v. acórdão recorrido, a tributação levada a efeito contra a Recorrente é manifestamente improcedente, de forma que o v. acórdão recorrido deve ser reformado e a autuação cancelada, eis que o disposto na

Convenção Brasil-Holanda deve prevalecer sobre a norma interna, em atenção ao disposto no art. 98 do CTN, como restará amplamente demonstrado mais adiante, razão pela qual não é possível tributar-se no Brasil o lucro da empresa holandesa ainda não distribuído, por expressa previsão na Convenção Brasil-Holanda;

O LUCRO APURADO PELA CONTROLADA DA IMPUGNANTE NO PERÍODO-BASE DE 2008 FOI CONVERTIDO EM AÇÕES - EXPRESSA VEDAÇÃO À TRIBUTAÇÃO POR QUALQUER DOS ESTADOS SIGNATÁRIOS DA CONVENÇÃO BRASIL-HOLANDA DOS LUCROS AUFERIDOS PELA CONTROLADA DA IMPUGNANTE (ITEM 3 DO PROTOCOLO DA REFERIDA CONVENÇÃO).

- se possível fosse afastar a vedação da tributação pela regra do Artigo 7 da Convenção, o que se admite apenas para argumentar, a tributação pretendida também encontra óbice no disposto no artigo 10 da Convenção, cuja tributação, por seu turno, submete-se à *lex specialis* contida no Item 3 do Protocolo, que assim dispõem:

"ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso aplica-se o disposto no Artigo 7.

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado. Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento)

do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7. As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção."

"PROTOCOLO

Por ocasião da assinatura da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino dos Países Baixos, Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, os abaixo assinados, para isso devidamente autorizados, convieram nas seguintes disposições, que constituem parte integrante da Convenção.

3. Com referência aos Artigos 10 e 23

Fica entendido que o valor das ações emitidas por uma companhia de um Estado Contratante, e recebidas por um residente no outro Estado Contratante, não está sujeito a imposto de renda em qualquer dos Estados."
(destacou-se)

- com efeito, nos termos do Artigo 10 da Convenção Brasil-Holanda, os dividendos são considerados rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição, etc. ou outros direitos de participação em lucros, tal como ocorre no presente caso, em que a Recorrente possui participação societária na empresa Montecitrus Holding B.V., sediada na Holanda, empresa que, por sua vez, poderia distribuir à Recorrente lucros e dividendos;

- assim, tomando-se em conta o que determina o Artigo 10 da Convenção Brasil-Holanda, mister se faz considerar o que dispõe o Item 3 do Protocolo relativo à mencionada Convenção Brasil-Holanda, que se transcreve novamente para melhor compreensão: "Com referência aos Artigos 10 e 23: Fica entendido que o valor das ações emitidas por uma companhia de um Estado Contratante, e recebidas por um residente no outro Estado Contratante, NÃO está sujeito a imposto de renda EM QUALQUER dos Estados";

- neste sentido, como bem asseverou Jonathan Barros Vita (As Convenções para evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU", in "Revista Direito Tributário Atual", p. 306, Ed. Dialética – 2010), "os protocolos e trocas de notas perfazem um corpo de Direito Internacional que auxilia, assim como os seus correlatos nacionais ADIs e PMs específicas, a interpretação

dos tratados, porém possuem prevalência sobre eles e são resultado, obviamente, sob um consenso internacional de como interpretar estes tratados bilaterais";

- vê-se que não obstante a Convenção, por meio de seu Artigo 10, autorize em um primeiro momento a tributação dos lucros que poderiam ser distribuídos pela controlada (Montecitrus Holding B.V.) à Recorrente, tal tributação resta mitigada pela previsão contida no Item 3 do Protocolo, na medida em que estes lucros não foram disponibilizados, mas sim capitalizados, nos exatos termos do referido Item 3;

- basta uma simples leitura da documentação que já fora apresentada pela Recorrente quando de sua Impugnação para verificar-se que lucro apurado pela empresa holandesa no período-base de 2008 não foi distribuído, mas sim convertido em capital, e foram emitidas ações pela empresa Montecitrus Holding B.V., no valor de €\$ 19.669.334,00;

- não obstante a argumentação acima, para negar-se provimento ao Recurso Voluntário da empresa, restou consignado no v. acórdão recorrido que "A recorrente detinha, ao tempo dos fatos, o controle da entidade empresarial Montecitrus Holding B.V.; mais precisamente, a recorrente detinha 100% do capital da empresa holandesa. Isso implica dizer que todos os atos de gestão e todas as decisões gerenciais da empresa estabelecida na Holanda dependiam exclusivamente da vontade da recorrente, inclusive a destinação de lucros apurados ao final de cada período. Uma vez apurados os lucros da Montecitrus Holding B.V., a recorrente adquiria de imediato, sobre esses lucros, a total disponibilidade, sem que o exercício desse direito pudesse ser impedido, obstado ou embaraçado por quem quer que fosse";

- ora, tal alegação é manifestamente equivocada e denota a pretensão de validar a tributação com base em ficção. Com efeito, não é porque a ora Recorrente era controladora direta e integral da empresa sediada na Holanda que se pode supor, por ficção, que os lucros por essa auferidos estariam automaticamente disponíveis para a Recorrente na condição de controladora;

- isto porque, como se sabe, todo ato societário depende de deliberação e que tal deliberação deve se dar formalmente, sob pena de invalidade do ato societário! Em outras palavras, é preciso que sejam seguidos as regras e procedimentos societários para que o lucro auferido por uma determinada empresa tenha sua destinação devidamente deliberada;

- neste contexto, a Recorrente poderia dar diversas destinações ao mencionado lucro, inclusive reinvestindo na controlada, etc. de modo que as autoridades fiscais brasileiras não estão, automaticamente, autorizadas a tributar referidos lucros auferidos pela empresa Holandesa, simplesmente porque a ora Recorrente é sua controladora integral, sem que as devidas deliberações quando à destinação a ser dada ao mencionado lucro sejam devidamente formalizadas e adotadas! A alegação constante do v. acórdão é singela e não encontra respaldo legal, portanto;

- aliás, no caso, vale ressaltar que houve a capitalização de ações pela Recorrente em relação ao lucro apurado pela empresa holandesa no ano de 2008, que é um mecanismo de obtenção de recursos pelas empresas, regulado pelas normas do direito societário, que viabilizam o investimento de uma empresa em outra. Ou seja, ao converter o montante de lucro em capital da sociedade, a Recorrente está investindo em sua controlada;

- nesse sentido, a lei acima mencionada, ao considerar que o pagamento, para fins de disponibilização e, conseqüentemente tributação, deve ser considerado realizado

fictamente quando houver a capitalização, claramente desvirtua o conceito de capitalização trazido pelo direito societário, fato este que claramente afronta o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional;

- note-se que pelas regras do direito societário, "os lucros (distribuídos pelas sociedades anônimas aos seus acionistas recebem o nome de dividendos. Os dividendos são, por conseguinte, frutos das ações, devendo ser pagos em dinheiro, uma vez que é o instrumento normal de pagamento" (Borba, José Edwaldo Tavares. Direito Societário. P. 458);

- de mais a mais, independentemente de qualquer questão conceitual relacionada à conversão de lucros em capital social de uma empresa investida, o fato é que o Item 3 do Protocolo da Convenção firmada entre o Brasil e a Holanda, ao elucidar a interpretação a ser dada ao disposto no Artigo 10 da mencionada Convenção, determinou expressamente que o valor das ações emitidas por uma companhia de um Estado Contratante (no caso, pela controlada da Recorrente), e recebidas por um residente no outro Estado Contratante (a Recorrente), em consequência da conversão do lucro em capital da controlada, não está sujeito à incidência do imposto de renda em qualquer dos estados;

- esta é a regra especial prevista no acordo internacional do qual o Brasil é signatário e deve respeitar e que prevalece sobre qualquer norma interna que disponha ou venha a dispor de forma diametralmente oposta ao previsto no acordo;

- transpondo este conceito para o presente caso, é evidente que o disposto no item 4, alínea "b", do parágrafo 2º, do art. 1º, da Lei nº 9.532/97, ainda que considere fictamente distribuído o lucro apurado por pessoa jurídica controlada no exterior, quando ocorrer o emprego do lucro para o aumento de capital da controlada, não pode ser aplicado no caso, em razão da *lex specialis* consubstanciada no Item 3 do Protocolo da Convenção que expressamente veda a tributação aqui pretendida;

- sendo assim, está claramente demonstrado e documentalmente comprovado que a Recorrente jamais poderia ter sido autuada ao fundamento de que o resultado auferido por sua controlada na Holanda deveria ser tributado pelo IRPJ e pela CSSL, eis que:

(i) Há, em pleno vigor, uma Convenção firmada entre o Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, devidamente promulgada pelos meios legislativos competentes (Decreto nº 335/1991);

(ii) Por força do disposto no Artigo 7 da Convenção, o lucro auferido pela controlada holandesa da Recorrente, ainda não distribuído, somente pode ser tributado na Holanda, norma esta que deve prevalecer sobre o que dispõe o art. 74 da MP nº 2158-35/2001, em razão da regra expressa do art. 98 do CTN;

(iii) O disposto no art. 1º, §1º, "b" c/c §2º, "b", item 4, da Lei nº 9.532/97 não se aplica ao presente caso, porquanto:

(iv) O Artigo 10 da Convenção c/c o Item 3 do seu respectivo Protocolo expressamente dispõe que "o valor das ações emitidas por uma companhia de um Estado Contratante, e recebidas por um residente no outro Estado Contratante, não está sujeito a imposto de renda em qualquer dos Estados"; e

(v) O lucro apurado pela empresa holandesa (e que se pretende indevidamente incluir na apuração do lucro tributável da Impugnante) foi capitalizado, mediante o aumento do capital social da empresa investida, de modo que tal situação se amolda ao disposto no Item 3 acima referido, impedindo sua tributação por qualquer dos estados signatários da convenção;

DO COMANDO INSERTO NO ART. 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - PREVALÊNCIA DA CONVENÇÃO INTERNACIONAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO - NORMA TRIBUTÁRIA ESPECÍFICA PREVISTA NA CONVENÇÃO.

- como se depreende do v. acórdão proferido pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento deste E. CARF, defendeu-se a tributação aqui combatida com base nas disposições legais que a autorizariam, lançando-se vagas considerações sobre o disposto no Acordo firmado entre o Brasil e a Holanda para evitar a dupla tributação, sendo certo, todavia, que não foi tecida uma única linha sequer quanto à observância ao disposto no artigo 98 do CTN;

- neste contexto, salta aos olhos que o v. acórdão recorrido fere frontalmente, por deixar de aplicar o conteúdo previsto no art. 98 do CTN, lei complementar, não revogada e que se encontra em pleno vigor no ordenamento jurídico, conforme a Recorrente passa a demonstrar;

- dispõe o mencionado art. 98 do Código Tributário Nacional que:

"Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."

- segundo o Professor Hugo de Brito Machado (In "Curso de Direito Tributário", pp. 68/69, 16ª Edição, Ed. Malheiros), o que pretende a disciplina prevista no art. 98 do CTN é que "os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior. (...) Os tratados internacionais, portanto, devem ser respeitados pelo Congresso Nacional, que os referencia, e somente devem ser alterados pela via própria. Não por leis internas. Assim, temos fortalecido nosso entendimento, no sentido de que os tratados internacionais não podem ser revogados por lei interna. Tanto no plano da ciência do Direito, como no plano ético";

- verifica-se assim, que a regra insculpida no art. 98 do CTN tem claro objetivo de assegurar, inclusive com vistas à proteção do princípio da moralidade pública, que um acordo firmado com outro país tenha suas determinações ampla e irrestritamente respeitadas no ordenamento jurídico brasileiro, o que implica dizer que as normas (internas) que vierem a ser editadas posteriormente ao acordo internacional devem respeitar seus termos integralmente, jamais contrariá-los;

- a Convenção firmada entre Brasil e Holanda para evitar a dupla tributação está em pleno vigor desde 1991 e desde que foi firmada entre os signatários deve ser observada pelas autoridades fiscais tanto no Brasil quanto na Holanda, em consonância com a determinação expressa do art. 98 do CTN;

- isto porque, a Convenção firmada entre Brasil e Holanda para evitar a bitributação é norma de direito válida e como tal deve ser observada no ordenamento interno, tal como expressamente determinado pelo art. 98 do CTN, até porque deve prevalecer sobre a norma interna (brasileira), ao dispor sobre questão específica, relativa à impossibilidade de tributação (i) pelo Brasil de lucros auferidos por controlada na Holanda que não tenham sido distribuídos - Artigo 7 da Convenção, e (ii) quando o lucro for capitalizado, isto é, quando forem emitidas ações com o lucro em questão - Artigo 10, combinado com o Item 3 do Protocolo;

- desse modo, o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35/2001 e no art. 1º, §1º, "b" c/c §2º, "b", item 4, da Lei nº 9.532/97 não pode ser aplicado ao caso concreto, para autorizar a exigência fiscal ora combatida, haja vista a existência da regra especial prevista nos Artigos 7 e 10, combinado com o Item 3 do Protocolo que integra a Convenção firmada entre o Brasil e a Holanda;

- ora, se a Convenção entre Brasil e Holanda preenche todos os requisitos de validade e o artigo 98 do CTN é expresso ao determinar que o tratado (convenção, acordo) prevalece sobre a norma interna, ainda que posterior, a autuação fiscal ora combatida mostra-se absolutamente contrária às disposições contidas na Convenção Brasil-Holanda e no mencionado art. 98 do CTN;

- assim, ao dar interpretação totalmente equivocada aos Artigos 7 e 10 da Convenção Brasil-Holanda, o v. acórdão recorrido deixou de observar a prevalência da mencionada Convenção em relação à norma interna (arts. 74 da Medida Provisória nº 2.158/35 e 1º, §1º, "b" c/c §2º, "b", item 4, da Lei nº 9.532/97), tendo agido de forma absolutamente contrária à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional;

- com efeito, a jurisprudência pátria acerca da necessidade de observância da regra imposta pelo art. 98 do CTN e, via de consequência, da prevalência dos tratados, acordos e convenções internacionais sobre as normas internas é pacífica e exatamente no sentido da tese ora defendida pela Recorrente. É o que se observa dos seguintes julgados, exarados pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região e pelo E. Superior Tribunal de Justiça: [...];

- conclui-se, assim, que o artigo 98 do CTN deve ser obrigatoriamente aplicado ao presente caso, cuja consequência é a obrigatoriedade de observação da norma especial internacional, inserta nos Artigos 7º e 10 da Convenção Brasil-Holanda e no Item 3 do Protocolo que integra referida Convenção, razão pela qual os resultados auferidos pela empresa holandesa controlada pela Recorrente, não podem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL, na medida em que não foram efetivamente distribuídos, somente podendo ser colhidos pela tributação holandesa (Artigo 7) e porque foram capitalizados, situação esta que, a teor do Artigo 10, Item 3 do Protocolo, não pode ser alcançada pela norma interna (art. 74 da Medida Provisória nº 2185/35 e art. 1º, §1º, "b" c/c §2º, "b", item 4, da Lei nº 9.532/97), nem mediante o máximo exercício da capacidade criativa do intérprete;

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE EXIGIR A CSLL E O IRPJ RELATIVOS AOS PERÍODOS-BASE DE NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2007.

- ainda que no mais o v. acórdão seja mantido, não obstante todo o exposto e apenas por amor à argumentação, parte dos valores lançados foram atingidos pela decadência;

- com efeito, o Auto de Infração foi lavrado em 23 de outubro de 2013 e considerou na apuração do suposto montante tributável o resultado auferido na Holanda pela empresa Montecitrus Holding B.V. nos meses de novembro e dezembro de 2007;

- por esta razão, em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que os créditos tributários supostamente devidos em relação aos períodos-base acima mencionados foram atingidos pela decadência, seja pelo disposto no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, seja pelo que dispõe o artigo 173, inciso I do mesmo "codex", estando, desta forma extintos, nos termos do artigo 156, inciso V, também do Código Tributário Nacional;

- quanto a isso, consta do v. acórdão recorrido que seria improcedente a alegação de decadência relativa ao direito de exigir-se da Recorrente os tributos supostamente incidentes sobre o lucro auferido por sua controlada na Holanda nos meses de novembro e dezembro de 2007, eis que "os valores compõem o resultado apurado ao final do exercício da empresa e, no presente caso, somente foram disponibilizados para a impugnante, ao término do exercício fiscal da empresa, qual seja, 31/10/2008" (cf. fls. 33 do v. acórdão);

- entretanto, tem-se que no v. acórdão ora recorrido partiu-se da falsa premissa de que o que importa para fins de averiguação da aplicação do instituto da decadência no presente caso seria o momento da fictícia disponibilização dos lucros auferidos pela controlada holandesa da Recorrente. Tal entendimento, todavia, não procede;

- e não procede porque a legislação de regência é muito clara ao estabelecer que o termo inicial do prazo decadencial para exigência dos tributos em questão é a ocorrência do seu fato gerador (auferir renda ou lucro), que no caso ocorreu em novembro e dezembro de 2007;

- de fato, o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, de forma que na ausência de homologação expressa pela autoridade administrativa competente (ou de revisão do lançamento no mesmo prazo), o crédito tributário é tacitamente homologado após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador nos termos do art. 150, §4º do CTN, ou, pela regra do artigo 173, inciso I, do mesmo Código, a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- em apoio à tese da Recorrente, é a jurisprudência pacífica do E. Superior Tribunal de Justiça e deste E. Conselho: [...];

- desta forma, o Fisco dispunha do prazo de cinco anos, contados da ocorrência dos respectivos fatos geradores para formalizar o lançamento do crédito tributário, isto é, somente poderia exigir da Recorrente quaisquer tributos calculados sobre o lucro apurado nos períodos-base de novembro e dezembro de 2007, caso a exigência tivesse sido formalizada até novembro e dezembro de 2012, respectivamente;

- ainda que tomando por base a contagem do prazo decadencial pela regra mais extensa, qual seja, a do artigo 173, inciso I do CTN (que, no caso, deslocaria o termo inicial da contagem do prazo decadencial para o dia 1º de janeiro de 2008), o Fisco teria até o dia 1º de janeiro de 2013 para formalizar o lançamento dos tributos supostamente devidos nos períodos-base de novembro e dezembro de 2007, o que, conforme demonstrado, não ocorreu, uma vez que o Auto de Infração, como já mencionado, foi lavrado somente em 23 de outubro de 2013;

- assim sendo, não merece prosperar o v. acórdão recorrido, na medida em que a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de exigir quaisquer tributos inicia-se da ocorrência de seus respectivos fatos geradores, sendo que, no presente caso, os fatos geradores do lucro auferido pela controlada holandesa da Recorrente ocorreram de novembro de dezembro de 2007, revelando que foram alcançados pela decadência, razão pela qual deve ser excluído da exigência fiscal o valor correspondente a tais períodos-base (novembro e dezembro de 2007), eis que definitivamente extintos nos termos do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional;

DO PEDIDO.

- diante de todo o exposto, considerando a divergência na interpretação da legislação tributária conferida pelo v. acórdão ora recorrido, por confrontar com o entendimento dado ao tema pelo v. acórdão paradigma nº 1302-002.347 (Doc. 01), requer seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, reformando-se o v. acórdão recorrido, para que prevaleça o entendimento consignado no mencionado paradigma e, via de consequência, seja reconhecida a inaplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 tendo em vista, inclusive, a inconstitucionalidade já reconhecida pelo E. STF nos autos da ADIN nº 2.588, em razão de sua manifesta incompatibilidade com o disposto no Artigo 7 da Convenção Brasil-Holanda, bem como por violação ao disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional;

- requer-se, outrossim, subsidiariamente, (i) o reconhecimento de incompatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 com o disposto no Artigo 10 da referida Convenção, bem como (ii) a declaração de decadência do direito de exigir-se o IRPJ e a CSLL sobre o lucro auferido pela empresa controlada com domicílio fiscal na Holanda referente aos meses de novembro e dezembro de 2007.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 11/04/2018, deu seguimento ao recurso, fundamentando essa decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao tema Lucros no exterior - empresa controlada - compatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 com o art. 7º de Tratado modelo OCDE, sendo indicado como paradigma o acórdão nº 1302-002.347, cuja ementa transcrevo a seguir:

[...]

A recorrente transcreveu, para fins de cotejo e demonstração da divergência, trechos dos votos condutores do acórdão recorrido e do paradigma. Passo a reproduzir tais trechos, relevantes para demonstrar os fundamentos do decidido nos referidos acórdãos.

[...]

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

[...]

Da leitura das ementas e dos trechos transcritos se depreende que ambas as decisões examinaram a compatibilidade da norma contida no art. 74 da MP nº 2.158-35, fundamento para as autuações apreciadas nos dois casos, com o art. 7º de acordo internacional, que adotou o texto do art. 7º da Convenção modelo OCDE e, em síntese, estabeleceu que os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada.

No caso do acórdão recorrido, o colegiado apreciou lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da verificação de falta de adição ao lucro líquido do lucro auferido no exterior, procedente de empresa controlada, estabelecida na Holanda. Ao tratar da compatibilidade entre o art. 74 da MP nº 2.158-35 e o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, a Turma firmou o entendimento de que não houve o alegado conflito da norma interna com o tratado internacional, que "Pelo critério da especialidade, o tratado há de prevalecer sobre as normas internas, cuja eficácia fica suspensa enquanto vigorar a disciplina específica conferida pelo tratado internacional". Para tanto, esposa a tese de que o efeito tributário decorrente da observação do preceito do art. 74 da MP nº 2.158-35 não alcançou a controlada localizada na Holanda pois "A tributação atingiu o lucro que cabia à recorrente".

Da contraposição dos votos condutores, verifica-se que foi diferente o entendimento expresso na decisão paradigma acerca do alcance do efeito tributário provocado pela aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35. Ao apreciar a alegação de conflito entre a norma interna e o Tratado Brasil-Argentina, quando examinada a questão em relação aos lucros auferidos por empresa controlada, o colegiado discutiu acerca da assertiva de que com a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35 seria tributado o lucro verificado no Brasil e não o apurado na Argentina, tendo concluído que tal assertiva não pode prevalecer. Assim entendeu a Turma:

[...]

Ainda em relação à aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, é transcrito na decisão paradigma excerto do voto condutor da ADI 2.588 com o propósito de sustentar a tese de que "os valores objetos da tributação pela MP 2.158-35 não são, de fato, o lucro da empresa nacional, mas, a disponibilidade econômica e jurídica dos lucros apurados pela controlada no exterior", dessa forma indicando o entendimento sobre a incompatibilidade da norma interna como o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina, assim expresso na ementa:

[...]

À vista disso, evidencia-se que a recorrente logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Em 17/04/2018, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que deu seguimento ao recurso especial da contribuinte, e em 25/04/2018, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

JULGAMENTO DA ADIN 2.588 - EFEITOS SOBRE O PRESENTE

CASO.

- a recorrente noticia o encerramento do julgamento da ADIN 2.588, pelo qual o STF teria reconhecido a não aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 quando as controladas fossem sediadas em países ditos com tributação normal, como é o caso da Holanda;

- equivocou-se a recorrente, entretanto. É consabido que a decisão do STF no caso em epígrafe foi de reconhecimento parcial da inconstitucionalidade da norma, apenas para as situações que especifica. Na ocasião, a Corte Suprema não estabeleceu exatamente todos os contornos segundo os quais o referido art. 74 será aplicado, haja vista a intensa divergência entre seus membros, aliado ao fato de que o Ministro Gilmar Mendes considerou-se impedido de votar, o que não possibilitou a composição de maioria sobre todos os aspectos;

- referida ADIN permaneceu no STF por longos doze anos, até que na sessão do dia 03 de abril de 2013, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu voto-vista, consolidando a existência de quatro entendimentos distintos:

a) Ministra ELLEN GRACIE: proveu parcialmente o pedido - entendeu que para a solução da controvérsia seria essencial a análise da existência do controle acionário, como critério definidor da disponibilidade dos lucros oriundos do exterior. Diante disso, estabeleceu entendimento distinto para a tributação das coligadas e controladoras brasileiras, entendendo que na relação das coligadas não há posição de controle acionário, de forma que para elas não há que se falar em disponibilidade da renda;

b) Ministro NELSON JOBIM: julgou improcedente o pedido, para dar interpretação conforme a Constituição, entendendo disponível a renda para as empresas sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial. No mesmo sentido os votos dos Ministros EROS GRAU, CARLOS BRITTO E CEZAR PELUSO;

c) Ministro MARCO AURÉLIO: julgou procedente a ação, para dar interpretação conforme a Constituição ao artigo 43, § 2º, do CTN de forma a excluir o alcance da norma que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No tocante ao artigo 74 da MP 2.158-35, declarou sua inconstitucionalidade, por pretender tributar renda indisponível, nos termos do entendimento do Plenário firmado por ocasião do julgamento do RE 172.058. Nesse mesmo sentido, os votos dos Ministros SEPÚLVEDA PERTENCE, RICARDO LEWANDOWSKI e CELSO DE MELLO;

d) Ministro JOAQUIM BARBOSA: proveu parcialmente o pedido, conferindo interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida. Por se tratar de renda indisponível para os demais casos, e no caso de paraísos fiscais, falta de propósito negocial.

- o “placar” acima descrito pode ser melhor compreendido na tabela abaixo:

Pela constitucionalidade parcial (somente controladas)	Pela constitucionalidade total (coligadas e controladas)	Pela inconstitucionalidade total (coligadas e controladas)	Pela constitucionalidade parcial (somente coligadas e controladas situadas em países com tributação favorecida)
Min. Ellen Gracie	Min. Nelson Jobim,	Min. Marco Aurélio,	Min. Joaquim Barbosa

	Min. Eros Grau, Min. Carlos Britto, Min. Cezar Peluso	Min. Sepúlveda Pertence, Min. Ricardo Lewandowski, Min. Celso de Mello	
--	---	--	--

- diante da dificuldade da proclamação do resultado em decorrência dos diferentes entendimentos externados pelos ministros em seus votos, mostrou-se impossível a extração de voto médio;

- isso porque, como se percebe, formaram-se 4 (quatro) correntes distintas, que se basearam em 4 (quatro) diferentes critérios e que, portanto, formam 4 (quatro) posicionamentos cujos votos não podem ser contabilizados entre si para a formação do quórum necessário ao julgamento de inconstitucionalidade da Lei;

- em duas delas, as que congregaram a maioria dos Ministros da Corte, optou-se para constitucionalidade total e pela inconstitucionalidade total da norma impugnada, e foram capitaneadas, respectivamente, pelos votos proferidos pelos Ministros Nelson Jobim e Marco Aurélio;

- contudo, o tribunal houve por bem PROCLAMAR o resultado na ADI 2588, para após, diante do que sobejasse, adentrar na discussão dos recursos extraordinários, caso a caso. Assim, restou fixado o seguinte entendimento:

a) Questões para as quais houve quórum constitucional:

- a declaração da inconstitucionalidade da tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas coligadas no exterior, localizadas em países de tributação dita “normal”, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*;

- a declaração de constitucionalidade da tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas controladas no exterior, localizadas em países com tributação favorecida, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*;

b) Questões que não alcançaram quórum constitucional:

- tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas coligadas no exterior, situadas em países com tributação favorecida;

- tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas controladas no exterior, situadas em países com tributação dita “normal”;

- o quanto ora é relatado está devidamente registrado nos votos apresentados pelos Ministros, e foi retratado na ementa do acórdão da ADIN, porém parece ter passado despercebido pela recorrente. Veja-se o teor da ementa lavrada:

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE

TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

- a decisão foi publicada no dia 10/02/2014. Em seguida, e na mesma assentada, a Suprema Corte procedeu ao julgamento de dois RREE que versavam sobre a mesma matéria, e decidiu, no RE 541090/SC (já com votos de novos Ministros que não haviam votado na ADI, como Teori Zavascki), que a norma do art 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita “normal”. O teor da ementa é cristalino, quanto a isto, particularmente em seu parágrafo 2:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 541.090

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n- 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

- assim, no que se refere ao caso em apreço, que cuida de empresa controlada em país sem tributação favorecida, ao contrário do que afirma a recorrente, já há manifestação do STF no sentido da aplicabilidade da norma ao caso em apreço;

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DA CONTROLADA NA HOLANDA.

- a recorrente sustenta que a Fiscalização não poderia ter incluído na apuração do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio da MONTECITRUS HOLDING BV–HOLANDA. Segundo defende a contribuinte, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, viola o art. 7º e 10 do Tratado Brasil-Países Baixos, firmado para evitar a dupla tributação da renda. Isso porque entende que a Fiscalização, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, estaria tributando os lucros da MONTECITRUS HOLDING BV–HOLANDA – residente na Holanda – e não os lucros da MONTECITRUS TRADING S.A. – residente no Brasil. Assim, o argumento principal da recorrente é voltado para a

competência exclusiva da Holanda para tributar os lucros auferidos pela MONTECITRUS HOLDING BV–HOLANDA – que estaria previsto no art. 7º do Tratado Brasil-Países Baixos;

- contudo, não merece prosperar a tese defendida pela recorrente;

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

- o primeiro ponto que precisa ser debatido diz respeito à natureza e à aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. É importante que fique demonstrado que o citado dispositivo consiste em norma voltada para a disciplina das CFC (*Controle Foreign Companies*). Ademais, é preciso que fique claro o verdadeiro sentido da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para evitar desvirtuamentos em sua aplicação – o que provocaria esvaziamento de sua finalidade;

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

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

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

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

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

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

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

- oportuno ainda utilizar a interpretação finalística para determinar o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

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

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

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

- nesse contexto, relevante destacar que o Ministro Ayres Britto firmou posicionamento no mesmo sentido da argumentação desenvolvida acima. Isso é o que se verifica em seu voto proferido no julgamento da ADI 2.588, que analisava a constitucionalidade justamente do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Confira-se o que foi noticiado no Informativo nº 636 do STF:

No mérito, enfatizou que a discussão envolveria a constitucionalidade, ou não, do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, preceito que faria as vezes da lei ordinária a que se refere o § 2º do art. 43 do CTN, de modo a se determinar o momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Assinalou que se trataria de norma inserida no âmbito das chamadas “regras CFC” (controlled foreign corporation) e que não haveria como desconhecer que os lucros obtidos pelas controladas e coligadas estrangeiras repercutiriam positivamente na empresa brasileira que as controlasse ou que com elas fosse coligada, a gerar-lhes empíricos acréscimos patrimoniais. Nesse contexto, entendeu que seria razoável considerar os lucros apurados fora do país como disponibilizados, para a coligada brasileira, na data do balanço. Enfatizou que o caput do art. 74 da medida provisória adversada determinara a migração de um sistema de tributação em bases universais com utilização de regime de caixa para outro sistema, também de tributação em bases universais, porém com o uso do regime de competência. Consignou, no ponto, a inexistência de novidade nessa opção, dado que, desde o advento da Lei 9.532/97, os lucros das filiais e sucursais de empresas brasileiras situadas no exterior já se submetiam ao mencionado regime de competência.

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

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

referência documento elaborado pela própria OCDE – sintetiza as quatro condições elencadas pela entidade:

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

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

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

(...)

A terceira condição é que a CFC esteja sediada em um país de baixa ou nenhuma tributação. Esse tipo de critério é chamado de método jurisdicional, ou seja, é a partir da jurisdição do país de sede da CFC que irá ser determinada a aplicação ou não do regime de transparência.

(...)

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

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

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

gramatical, histórico e finalístico –, para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74;

- por outro lado, não se pode considerar alterada a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em virtude dessa decisão tomada pelo legislador. Isso porque a essência da norma CFC foi preservada no citado dispositivo, qual seja: estabelecer um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Diante disso, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC;

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

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

- nesse contexto, convém ressaltar que a alegação de que estariam sendo tributados os lucros da empresa estrangeira (MONTECITRUS HOLDING BV–HOLANDA) contrasta com o próprio comando do dispositivo ora analisado. Isso porque o objeto da norma são os lucros disponibilizados aos sócios, e estes não podem ser confundidos com os lucros da própria pessoa jurídica que auferiu os resultados no país estrangeiro. Assim, ao mencionar os lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, refere-se à parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por suas subsidiárias. Portanto, a base material do fato gerador, descrita no mencionado dispositivo, aproxima-se da concepção de dividendos, que nada mais são do que os lucros distribuídos aos sócios;

- essa interpretação feita acima sobre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é bom frisar, coaduna-se com todo o cenário delineado até aqui, a saber: (a) a natureza CFC da norma, com sua peculiaridade intrínseca de reconhecer a personalidade jurídica distinta da controladora residente no país e da controlada situada no exterior; (b) a sua

finalidade de implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas residentes no Brasil – o que corrobora a tese de que o objeto da norma é tributar o lucro do contribuinte residente no país, mesmo que para isso tenha-se como parâmetro a sua participação nos resultados obtidos pelas suas controladas ou coligadas residentes no exterior; (c) a noção de transparência fiscal e a utilização da norma como um instrumento para evitar o diferimento indeterminado da tributação das rendas auferidas no exterior por intermédio de empresas controladas ou coligadas – daí o porquê da estipulação do momento em que se consideram disponibilizados os lucros para a empresa residente no Brasil. Diante disso, pode-se afirmar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nunca teve por objetivo tributar o lucro de pessoas jurídicas residentes em outros países;

- nesse ponto, importante destacar que, dentre as teorias que fundamentam a transparência fiscal internacional, existe aquela que considera possível o legislador estabelecer uma presunção absoluta quanto ao momento de disponibilização dos dividendos. A esse respeito, segue a lição de João Francisco Bianco (BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 24.):

Por fim, há ainda uma terceira teoria, fundamentada na possibilidade de o legislador estabelecer – por ficção – que os lucros auferidos pela pessoa jurídica são considerados distribuídos no momento em que apurados, ao fim do exercício social, técnica essa que é também conhecida como do dividendo ficto ou do dividendo atribuído.

- ora, essa foi justamente a técnica adotada na legislação brasileira, vale dizer, estipular um momento em que se considerem disponibilizados os lucros provenientes do exterior para os sócios residentes no Brasil. Com efeito, escolheu-se a data da apuração do resultado no balanço da controlada ou coligada situada no estrangeiro como marco para a distribuição presumida dos dividendos. Esse entendimento é corroborado pelo autor citado acima, em outro trecho de sua obra: [...];

- dessa maneira, quando o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, se reporta aos lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, deve-se interpretá-los como a parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por intermédio de suas subsidiárias;

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

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

- realmente, uma leitura apressada poderia conduzir à impressão de que o ato normativo acima transcrito determina a tributação do valor integral do lucro obtido pela controlada ou coligada no exterior. No entanto, convém lembrar que as normas devem ser interpretadas conjuntamente às demais que compõem ordenamento jurídico. Nesse caso, a necessidade de uma visão sistemática é ainda mais flagrante. Primeiro, porque se trata de uma norma que retira seu fundamento de validade de outra, isto é, o art. 1º da IN SRF nº 213, de

2002, surgiu para regulamentar a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Em segundo lugar, há que se levar em conta todas as peculiaridades que envolvem o referido art. 74, a fim de que a interpretação do ato infralegal – IN SRF nº 213, de 2002 – não destoe da própria “lei” que motivou a sua existência – Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

- portanto, a interpretação do § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, precisa ser compatível com a norma CFC brasileira. Nessa perspectiva, deve-se ter em mente que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, impõe a tributação do lucro disponibilizado pela da controlada ou coligada residente no exterior. Vale dizer, o objeto da tributação são os dividendos, ainda que se tenha o momento da distribuição determinado pela Lei. Nesse ponto, importante destacar que, quando se editou o § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, essa realidade era conhecida pela Administração Pública. Ora, basta lembrar que o projeto para a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, saiu do próprio Ministério da Fazenda. Assim, não faz sentido que, no momento de regulamentar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 – por meio da IN SRF nº 213, de 2002 –, a Administração Tributária tenha se esquecido do conteúdo da norma que ela mesma havia proposto no projeto daquela Medida Provisória;

- feitas essas considerações, resta desvendar o significado da expressão “valores antes de descontado o tributo pago no país de origem”. Mais uma vez, é necessário enfatizar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, adotou o modelo de norma CFC baseado na teoria da distribuição ficta de dividendos. E essa característica justifica a redação do § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002;

- percebam, Srs. Conselheiros, que para fins da incidência do IRPJ e da CSLL, a legislação brasileira criou uma presunção absoluta de que os lucros foram disponibilizados aos sócios brasileiros na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior. Implica dizer que, no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras. Dessa maneira, para aplicar a técnica de tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nem se deve cogitar sobre a existência ou não de tributação no país de residência da controlada ou coligada estrangeira. Com efeito, se realmente houve pagamento de tributo no exterior, isso será relevante apenas em um segundo momento, vale dizer: os impostos pagos no exterior somente terão importância para fins de compensação com o tributo a ser pago no Brasil. E é por essa razão que o texto da IN SRF nº 213, de 2002, faz a ressalva quanto ao tributo pago no exterior, de modo a preservar a lógica da distribuição ficta de dividendos prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

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

Somente se poderia cogitar da tributação integral do lucro apurado pela controlada se a incidência se verificasse sobre o próprio lucro. Contudo, por tudo até aqui exposto, o IRPJ e a CSLL incidem sobre os lucro fictamente disponibilizados, ficção esta que opera quanto ao momento da disponibilização, e não surte efeitos sobre a materialidade do fato gerador, a qual permanece limitada ao montante passível de distribuição, ou seja, ao valor líquido após dedução dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem.

Possivelmente quando o ato normativo tratou do cômputo de lucros, rendimentos e ganhos de capital pelo valor antes de descontado o tributo pago no país de origem, cogitava-se da incidência de tributo sobre o próprio rendimento a ser oferecido à tributação no Brasil, cuja compensação, inclusive, foi expressamente trazida no art. 14 da mesma Instrução Normativa. Certamente os tributos incidentes sobre os lucros da controlada não estão contemplados nesta previsão de dedução, e assim também não integram o montante a ser oferecido à tributação na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

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

- com base nas premissas firmadas no tópico anterior, passa-se a afastar os argumentos no sentido de que a exigência do IRPJ e da CSLL viola o art. 7 do Tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, para evitar a dupla tributação sobre a renda. Eis o teor do parágrafo 1º do dispositivo do tratado:

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 ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

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

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

- importante esclarecer que a utilização de normas CFC não viola o propósito dos tratados para evitar dupla tributação. Mais especificamente, não há qualquer incompatibilidade entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e o art. 7º do

tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos. Sobre esse tema, é imprescindível conferir o entendimento da OCDE, uma vez que o tratado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, para evitar a dupla tributação sobre a renda, seguiu a estrutura da convenção Modelo elaborada pela OCDE:

23. A utilização de ‘companhias de base’ [‘base companies’ em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [‘Controlled Foreign Corporations/CFCs’ em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos “Comentários” ao Art. 7º e 37 dos ‘Comentários’ ao Art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção. (destaques não constam do original)

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

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

outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos “Comentários” ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos “Comentários” ao art. 10). (destaques não constam do original)

- diante disso, tem-se que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é autêntica norma CFC e está em perfeita harmonia com o art. 7º do Tratado Brasil-Países Baixos. Isso porque aquele dispositivo apenas estabeleceu que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao Art. 7 do Tratado – afinal, continuará havendo tributação dos lucros disponibilizados à empresa residente no Brasil. Assim, resta comprovada a inaplicabilidade do art. 7º da Convenção Brasil-Reino dos Países Baixos ao caso dos presentes autos;

- os fundamentos apresentados até aqui serviram para demonstrar que a autoridade administrativa responsável pelo lançamento não violou o disposto no art. 7º do Tratado Brasil-Países Baixos: se está a tributar a empresa brasileira e não a sociedade controlada no exterior;

- há quem entenda que a lei brasileira, então, determinou a tributação de dividendos presumidos, incidindo, portanto, a hipótese do artigo 10 dos tratados. É possível ainda que a natureza desse rendimento disponibilizado à controladora brasileira seja considerado como outros rendimentos não especificados nos tratados, de modo a incidir o artigo 22;

- nessa perspectiva, na hipótese de se entender que a técnica acolhida pelo legislador brasileiro ao implementar a norma CFC contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 configure a distribuição ficta de dividendos, incidiria no caso o art. 10 do Tratado Brasil-Países Baixos. Vale a pena transcrever o dispositivo da Convenção:

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela

legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso aplica-se o disposto no Artigo 7.

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado. Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7. As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.

- para fins de aplicação do disposto no Artigo 10 do Tratado Brasil-Países Baixos, o conceito de dividendos abrange todos os rendimentos provenientes de direitos de participação nos lucros da sociedade (item 3). Por sua vez, dividendo pago é aquele a que o sócio tem direito, equivale dizer, que foi disponibilizado de alguma maneira ao sócio, ainda que em decorrência de presunção legal. Dessa forma, pode-se entender que os lucros auferidos pela autuada em decorrência de sua participação na MONTECITRUS HOLDING BV–HOLANDA se enquadram no conceito de dividendos, previsto no item 3 do Art. 10 do Tratado. Ademais, por força do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, tais lucros são considerados pagos (i.e., disponibilizados) no momento em que foram apurados nos balanços, na proporção da participação societária da MONTECITRUS TRADING S.A. na MONTECITRUS HOLDING BV–HOLANDA;

- a tributação do montante integral dos lucros, antes do desconto do imposto pago no país da fonte, não descaracteriza o conceito de dividendos. De fato, cuida-se de simples técnica de arrecadação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do tributo apurado, o imposto pago no país da controlada. Essa foi a técnica instituída na legislação brasileira – devidamente explicitada no § 7º do art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002 – e que, é bom repisar, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento da ADI 2.588. Portanto, os

questionamentos quanto a essa opção adotada pelo legislador brasileiro parecem ter perdido força, tendo em vista o posicionamento do STF sobre o assunto;

- nesse contexto, importa consignar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola o item 6 do Artigo 10 do Tratado – o qual impede a criação de “imposto sobre lucros não distribuídos”. Com efeito, o dispositivo em questão trata apenas da tributação no país da fonte pagadora dos dividendos – no caso, a Holanda –, ou seja, não se destina ao país de residência do beneficiário dos dividendos. Aplica-se à tributação da companhia produtora dos lucros (na Holanda), não à de seu acionista (no Brasil);

- a propósito, confira-se os parágrafos 37 a 39 dos comentários da OCDE ao Art. 10 da Convenção Modelo (tradução livre):

37. Poder-se-ia argumentar que quando o país de residência do contribuinte, de acordo com sua legislação sobre sociedades controladas no exterior ou outros dispositivos de efeito similar, busca tributar lucros não distribuídos, está agindo contrariamente ao disposto no § 5º [refere-se à Convenção Modelo, e equivale ao § 6º na Convenção Brasil-Países Baixos]. Entretanto, deve-se notar que o parágrafo se restringe à tributação na fonte e, portanto, não influi sobre a tributação na residência sob tal legislação ou normas. Acrescente-se que o parágrafo diz respeito apenas à tributação da companhia e não do acionista.

38. A aplicação de tal legislação ou normas pode, entretanto, complicar a aplicação do art. 23 [estipula métodos para evitar a dupla tributação]. Se a renda fosse atribuída ao contribuinte, então cada item da renda teria de ser tratado de acordo com os dispositivos pertinentes da Convenção (lucros decorrentes da atividade, juros, royalties). Se o valor for tratado como um dividendo presumido, então está claro que ele deriva da ‘companhia de base’, constituindo, assim, renda originada no país daquela companhia. Mesmo assim, não está de modo algum claro se o montante tributável deve ser considerado como dividendo segundo o art. 10 ou como ‘outros rendimentos’ conforme o art. 21. De acordo com algumas dessas legislações ou normas, o montante tributável é tratado como dividendo, resultando em que uma isenção concedida por uma convenção tributária, por exemplo uma isenção em razão da filiação, também se estende a ele. É duvidoso se a Convenção exige que isso seja feito. Se o país de residência considera não ser esse o caso, pode enfrentar a alegação de estar obstruindo a operação normal da isenção em razão da filiação por meio da tributação prévia do dividendo (sob a forma de ‘dividendo presumido’).

39. Quando os dividendos forem de fato distribuídos pela ‘companhia de base’, os dispositivos de uma convenção bilateral relativos a dividendos terão de ser aplicados normalmente porque há rendimentos de dividendo segundo o significado da convenção. Portanto, o país de residência da ‘companhia de base’ pode sujeitar o dividendo a um imposto retido na fonte. O país de residência do acionista aplicará os métodos normais para eliminar a dupla tributação (crédito tributário ou isenção tributária é concedida). Isso implica que o imposto retido na fonte sobre o dividendo deveria ser creditado no país de residência do acionista, mesmo se o lucro distribuído (o dividendo) tiver sido tributado anos antes de acordo com a legislação sobre

sociedades controladas no exterior ou outras normas de efeito similar. Entretanto, a obrigação de conceder crédito nesse caso permanece duvidosa. Geralmente o dividendo como tal é isento de tributação (pois já fora tributado segundo a legislação ou normas pertinentes) e alguém poderia argumentar que não há base para um crédito tributário. Por outro lado, o objetivo do tratado seria frustrado se o crédito dos tributos pudesse ser evitado pela mera antecipação da tributação dos dividendos de acordo com legislação em contrário. O princípio geral estabelecido acima sugeriria que o crédito deveria ser concedido, embora os detalhes possam depender de tecnicismos da legislação ou normas pertinentes, e o sistema para o crédito de tributos estrangeiros contra tributos internos, assim como das particularidades do caso (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação do 'dividendo presumido'). Contudo, os contribuintes que recorram a arranjos artificiais correm riscos em relação aos quais não podem ser totalmente salvaguardados pelas autoridades tributárias. (destaques não constam no original)

- de acordo com os comentários, os lucros tributados sob a aplicação de norma CFC podem ser considerados “dividendos presumidos” ou “outros rendimentos” pela legislação do país de residência do investidor. Conclui-se, por inerência, que os lucros auferidos por intermédio da MONTECITRUS HOLDING BV–HOLANDA, e disponibilizados à recorrente nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, atrairiam a incidência ou do art. 10 ou do art. 22 do Tratado Brasil-Países Baixos, sendo que ambos permitem a tributação pelo Brasil;

- nesse diapasão, cumpre salientar o entendimento adotado pela antiga Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108-08.765), ao enfrentar caso semelhante ao presente, envolvendo a qualificação em face do Tratado Brasil-Espanha dos lucros disponibilizados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. No que importa, a decisão foi ementada nas seguintes palavras:

IRPJ – CONTROLADA NA ESPANHA – LUCROS A PARTIR DE 2001 – MP 2158-34/2001 – TRATADO INTERNACIONAL – O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído à controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído. (Acórdão 108-08.765 – Relatora: Karem Jureidini Dias – Data da Sessão: 23/3/2006)

- naquele caso, o contribuinte opôs embargos de declaração em face do Acórdão nº 108-08.765, alegando que a Câmara se omitiu acerca da apreciação do art. 23, § 4º, do Tratado Brasil-Espanha. Os embargos de declaração foram acolhidos para sanar a omissão. A Oitava Câmara manteve sua interpretação acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, mas, considerando o disposto no § 4º do art. 23 do Tratado Brasil-Espanha, converteu o julgamento em diligência (Resolução nº 108-00.407), para que fosse verificado junto ao Fisco Espanhol o regime de tributação da pessoa jurídica residente na Espanha;

- enfim, o Acórdão nº 108-08.765 foi integrado pela Resolução nº 108-00.407 e essas decisões, em conjunto, representam o entendimento da Oitava Câmara a respeito da

matéria. Vale a pena conferir trecho do voto condutor do ilustre Conselheiro José Henrique Longo, proferido naquele acórdão, uma vez que analisada com propriedade o tema:

A situação da controlada Iliama Participações Sociedad Limitada (“Iliama Espanha”), com resultado de parte de 2001 e ano de 2002, é semelhante à da Iliama Portugal a partir da MP 2158.

Com efeito, o art. 74 e § único da MP 2158-34 estabeleceu a ficção de que o lucro auferido por controlada no exterior estaria disponibilizado à sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano.

Convém observar que não há espaço para o julgador administrativo tecer considerações acerca da inconstitucionalidade de lei nem para afastar sua aplicação, de maneira que há de ser respeitada neste âmbito a ficção mencionada com os seus reflexos de caráter tributário.

É de notar também que, diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Iliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art. 1º da Lei 9532 e art. 74 e § ún. da MP 2158-34). Por isso, não há que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976), cuja redação é a mesma que a do Tratado com Portugal e que acima se transcreveu.

É certo que o Tratado Brasil Espanha cuida também da questão da distribuição de dividendos, e que permite a tributação dos dividendos pagos por uma empresa na Espanha (Iliama Espanha) para uma empresa no Brasil (Refratec).

ARTIGO 10 Dividendos (...)

Entendo que deva ser considerado como “dividendo pago” (item 1 do Artigo 10) como o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio. Caso contrário, qualquer emprego do dividendo que não fosse a transferência para uma conta de titularidade do sócio estaria à margem da incidência do tributo, e, à evidência, não é esse o conteúdo dessa norma jurídica.

Vale advertir ainda que algumas restrições previstas no texto reproduzido referem-se a situações específicas. Explico. A restrição da alíquota máxima de 15% de imposto sobre o dividendo é aplicável apenas ao país em que a empresa geradora do lucro tiver sede, no caso a restrição é para a Espanha (item 2). A limitação de que a tributação sobre os dividendos só será aplicável quando forem efetivamente distribuídos ao exterior refere-se ao caso em que uma empresa da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil (item 5).

Assim, em relação aos lucros da Iliama Espanha, devem ser tidos como disponibilizados à sócia brasileira, Refratec, levando em conta que não cabe ao julgador administrativo apreciar a legalidade ou constitucionalidade do art. 74 da MP 2158-34 (Regimento Interno CC, art. 22-A). Desse modo, deve ser mantida a exigência. (destaques não constam no original)

- no mesmo sentido, o Acórdão nº 105-17.382 (4/2/2009), no qual a antiga 5ª Câmara do 1º Conselho analisou a aplicação do parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em face do Tratado Brasil-Portugal, conforme o voto do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães: [...];

- vale registrar, por oportuno, que esse entendimento também prevaleceu na 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por ocasião do julgamento do recurso nº 166.281 (PA nº 16327.001409/2006-02), na sessão de novembro de 2010 – voto condutor da Conselheira Edeli Bessa, Acórdão nº 1101-00.365. Confirma-se o trecho específico da ementa do acórdão quanto a esse assunto: [...];

- além disso, cabe citar outro precedente do CARF no qual se verifica a confirmação da aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Trata-se de recurso voluntário julgado pela 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do CARF, realizado em 27 de janeiro de 2011, sendo relevante destacar o seguinte trecho de sua ementa:

IRPJ E CSLL. TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS AUFERIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL-HUNGRIA.

A Legislação Tributária Brasileira não estabelece incidência sobre os lucros da controlada estrangeira (o que é vedado pelo Artigo VII), mas sim sobre lucros da investidora brasileira, isto é, dispõe que o lucro real da contribuinte engloba os lucros disponibilizados por sua controlada, incorporados ao seu patrimônio em função do Método da equivalência Patrimonial MEP. Logo, a tributação recai sobre os lucros da empresa brasileira, o que afasta a aplicação do aludido Artigo VII do Tratado. O art. 74 da MP nº 2.15835 é uma autêntica regra CFC (regra de tributação de resultados de controladas no exterior), compreendida como norma voltada para eliminar o diferimento na tributação dos lucros auferidos no exterior. Não há um “padrão único” de legislação CFC. O ponto comum desse tipo de regra é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras. No contexto dos tratados, os dividendos pagos correspondem a lucros distribuídos aos sócios da empresa. Por força da MP nº 2.15835, os lucros apurados pela controlada no exterior são considerados distribuídos por ficção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte brasileira via MEP. A não incidência tributária dos dividendos restringe-se aos lucros produzidos e tributados no Brasil. [destaques conforme o original]

- cumpre salientar que, considerando essa tese, não caberia afirmar, por hipótese, que o art. 10 do acordo internacional seria inaplicável em face do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, que isentou a distribuição de dividendos;

- a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, restringe-se aos dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, isto é, seu alcance é limitado aos dividendos distribuídos por sociedades brasileiras;

- afinal, o objetivo do benefício fiscal em questão consiste em eliminar a dupla tributação econômica (i.e., a tributação em cascata dos lucros e dividendos) e, por conseguinte, a sua aplicação pressupõe a incidência do IRPJ sobre os lucros distribuídos aos

sócios. Nesse sentido, merece registro o seguinte trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Faroni, no Acórdão nº 101-95.497, enfrentando o argumento em análise:

Alega, ainda, a Recorrente ilegitimidade da cobrança mesmo ao fundamento do art. X do Tratado, porque a legislação interna brasileira não previa a tributação sobre os dividendos.

O argumento da recorrente se funda na norma de tributação interna, que prevê que, para os investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, o resultado da equivalência patrimonial não afeta o lucro real e os dividendos recebidos são contabilizados como redução do valor do investimento. Essa regra, todavia, não pode ser interpretada isoladamente, posto que tem como causa o fato de que os lucros que originaram os referidos dividendos já foram tributados no Brasil na pessoa jurídica que os distribuiu. Assim, a sistemática prevista na legislação interna (exclusão do lucro líquido da receita de equivalência patrimonial e não contabilização dos dividendos como receita, mas como redução do valor do investimento) não tem aplicação se os lucros distribuídos pela investida ainda não foram tributados no Brasil.

A alegação da recorrente de que a legislação brasileira não previa a tributação dos dividendos é falaciosa. O que a legislação pátria resguarda é uma segunda tributação, quando da distribuição, de lucros já tributados quando de sua apuração. (destaques não constam no original)

- finalmente, considerando que o Artigo 10 possibilita a tributação dos dividendos por ambos os países, a eventual dupla tributação deve ser evitada através do método de compensação descrito no Artigo 23 do acordo internacional:

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

[...]

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda. (destaques não constam no original)

- desse modo, o art. 23 da Convenção descreve como seria eliminada a eventual dupla tributação: o Brasil deduziria do imposto da MONTECITRUS TRADING S.A um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Holanda. Não se pode deixar de assinalar, por fim, que a dedução pressupõe a comprovação do efetivo pagamento do imposto holandês;

- convém destacar acórdão do TRF da 3ª Região que considerou plenamente compatíveis a norma do art. 74 com as disposições dos Tratados para evitar a dupla tributação: [...] (APELAÇÃO CÍVEL Nº 0900029-63.2005.4.03.6100/SP, 2005.61.00.900029-9/SP, relatora Desembargadora Federal Cecília Marcondes);

O ITEM 3 DO PROTOCOLO DO TRATADO FIRMADO ENTRE O BRASIL E O REINO DOS PAÍSES BAIXOS.

- a contribuinte apresenta, como tese subsidiária, a alegação de que a controlada residente na Holanda capitalizou os lucros e, por essa razão, entregou ações para a controladora residente no Brasil. Nesse contexto, a recorrente sustenta que os valores capitalizados e entregues na forma de ações não estariam submetidos à tributação no Brasil e tampouco na Holanda. O fundamento apresentado pela recorrente, em essência, diz respeito ao disposto no item 3 do Protocolo anexo ao Tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos;

- a partir desse dispositivo do Tratado Brasil-Holanda, a contribuinte elaborou sua argumentação, no sentido de que o Brasil não teria competência para tributar os lucros recebidos na forma de ações. Para a recorrente, o citado dispositivo teria determinado que “o valor das ações emitidas por uma companhia de um Estado Contratante (...) e recebidas por um residente no outro Estado Contratante (a Recorrente), em consequência da conversão do lucro em capital da controlada” não poderia ser tributado por nenhum dos Estados Contratantes;

- primeiramente, convém chamar a atenção para o fato de a contribuinte ter extraído uma conclusão que não está expressa no item 3 do Protocolo do Tratado Brasil-Holanda. Com efeito, a recorrente afirma que o citado dispositivo trataria da capitalização de lucros de uma pessoa jurídica e emissão de novas ações para a sua controladora – situação na qual haveria um caso de não incidência tributária. Entretanto, em nenhum momento o item 3 do Protocolo menciona capitalização de lucros, mas apenas a emissão de ações. Nesse ponto, vale lembrar que a capitalização de lucros não necessariamente implica emissão de novas ações, o que enfraquece sua tese de que o item 3 do Protocolo surgiu para disciplinar especificamente essa operação societária;

- por outro lado, relevante salientar que o item 3 do Protocolo do Tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos não tem aplicabilidade no caso dos autos. Isso porque o momento do fato gerador, definido pelo art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, é a apuração do resultado no balanço da controlada residente no exterior. Nesse momento, consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira os lucros auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas situadas no exterior, devendo tais lucros ser reconhecidos e tributados pela controladora brasileira;

- a eventual capitalização dos lucros auferidos pela controlada ou coligada estrangeira ocorrerá em momento posterior ao marco definido pelo art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001. Significa dizer que a capitalização dos lucros e a posterior emissão de ações, a que se refere a contribuinte, necessariamente aconteceram após a controlada residente na Holanda ter apurado o lucro e o reconhecido em seu balanço. Desse modo, quando houve a capitalização dos lucros na controlada holandesa, a norma brasileira já havia incidido, determinando à controladora residente no Brasil que oferecesse à tributação os lucros auferidos por intermédio da controlada na Holanda;

- diante disso, resta claro que o item 3 do Protocolo do Tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos não pode servir como obstáculo à tributação dos rendimentos auferidos por intermédio da controlada residente na Holanda – como defende a recorrente;

- a par disso, como afirmado pela DRJ, o §2º, inciso b, item 4 do 1º da Lei nº 9.532/1997, já previa, especificamente, que seja considerado pago o lucro (para a empresa no

Brasil), auferido pela coligada ou controlada, quando houver o emprego do valor, em favor da beneficiária, ou seja, a utilização do valor para qualquer finalidade, inclusive para aumento do capital da controlada ou coligada;

- por essa razão, não sobram dúvidas de que, à luz da legislação brasileira e em conformidade com o Tratado Brasil-Países Baixos, os lucros em tela consideram-se distribuídos à recorrente, devendo ser submetidos à tributação. Não merece reparos a decisão proferida pela DRJ/CTA;

DO PEDIDO.

- ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional), que seja negado provimento ao recurso especial.

É o relatório.

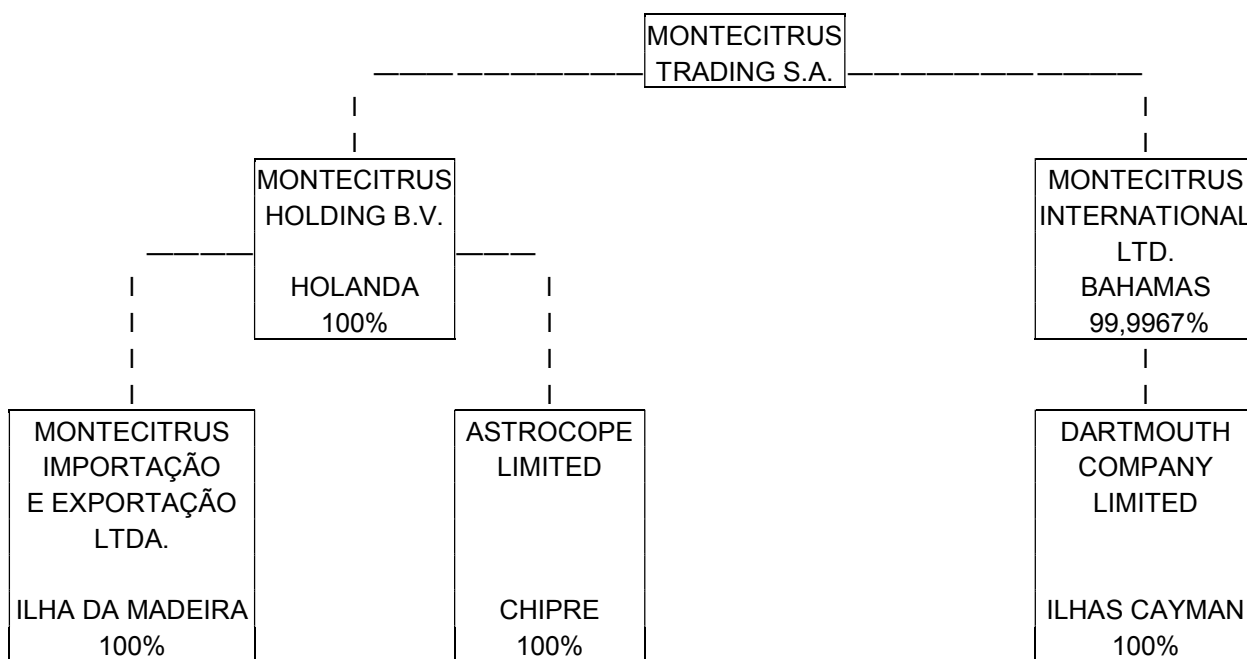
Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

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

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos no exterior pela contribuinte autuada, relativamente ao ano-calendário de 2008.

O Termo de Verificação Fiscal informa que a estrutura societária da fiscalizada no exterior no ano calendário de 2008 era a seguinte:



O Termo de Verificação Fiscal também registra a seguinte composição dos lucros no exterior, conforme as demonstrações financeiras apresentadas pela contribuinte:

	Lucro/Prejuízo do exercício 2008 Moeda Local	Taxa de Câmbio Bacen	Lucro/Prejuízo do exercício 2008 Moeda local
Montecitrus Holding BV (euros) HOLANDA (31-10-2008)*	19.699.334,00	2,69197	53.030.016,15
Montecitrus Importação e Exportação Lda (euros) FUNCHAL	11.038.467,24	3,23815	35.744.212,69
Astroscope Limited (USD) CHIPRE	-827.536,00	2,3370	-1.933.951,63
Montecitrus International Ltd (USD) BAHAMAS	420.553,92	2,3370	982.834,51
Dartmouth Company Limited (USD) CAYMAN ISLANDS	0	2,3370	0

* Ano Fiscal na Holanda

E as razões do lançamento estão assim descritas:

O exame da linha 08 das fichas 09A e 17 da DIPJ do ano-calendário de 2008 revela que a fiscalizada adicionou o valor a título de "lucros disponibilizados do exterior" da empresa "MONTECITRUS INTERNATIONAL LTD - BAHAMAS", o montante de R\$ 982.834,51, para a formação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido cumprindo corretamente os diplomas legais que veremos no tópico seguinte, mas não adicionou o valor apurado na Holanda.

As controladas indiretas "MONTECITRUS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LDA - ILHA DA MADEIRA E ASTROSCOPE LIMITED-CHIPRE" são controladas 100,00% da "MONTECITRUS HOLDING BV-HOLANDA", que tiveram seus resultados consolidados nas demonstrações financeiras dessa última. A "DARTMOUTH COMPANY LIMITED-ILHAS CAYMAN", controlada direta (100,00%) da empresa de Bahamas não apresentou lucro no período, já que estava em processo de extinção.

Desta forma, para nossos propósitos, que explanaremos adiante, estaremos focados na controlada direta MONTECITRUS HOLDING BV, na Holanda, que agrupa em suas atividades de Holding, os resultados de todas as empresas filiadas.

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

E nesta fase de recurso especial, a contribuinte insurge-se mais uma vez contra a autuação fiscal.

Apesar do longo relatório, e das várias abordagens que ele apresenta, a controvérsia instaurada nos presentes autos está vinculada a uma questão fundamental, que

consiste em examinar se a tributação de lucros no exterior viola ou não os tratados para evitar a dupla tributação da renda.

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

Transcrevo aqui as conclusões do Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientadas pelo voto do conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que também abordou tratado com os Países Baixos (Holanda):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

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

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Redator Designado.

[...]

CONCLUSÃO

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

1ª matéria

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

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

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

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

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

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

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

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

Transcrevo também o voto proferido pelo conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-003.088, de 13/09/2017:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis menores, e a controladora brasileira, que 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 consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores às praticadas no Brasil. Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

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

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

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

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

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

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

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

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

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

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

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o

comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

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

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

A lei brasileira, ao estabelecer a base de tributação do IRPJ e da CSLL para as empresas brasileiras, determinou que se computasse nessa base os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

O que está em questão, portanto, é a tributação do lucro auferido por empresa brasileira no exterior.

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

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

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

Em seu recurso, a contribuinte faz várias críticas à lei brasileira, no sentido de que ela incorreria em dupla tributação.

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

Conforme mencionado no início deste voto, a maior parte do lucro que está sendo tributado foi gerado na controlada em Funchal (Ilha da Madeira).

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

Está bem claro que a maior parte da tributação em pauta recaiu sobre lucros gerados em local onde não há tributação da renda/lucro, local que não está abarcado pelo Tratado ente o Brasil e o Reino dos Países Baixos (Funchal/Ilha da Madeira).

Nesse sentido, vale registrar, conforme o Termo de Início de Fiscalização, que a contribuinte foi intimada a apresentar "11) Cópias de documentos comprobatórios do pagamento de imposto de renda no exterior utilizado para deduzir o valor do tributo devido no Brasil, ou que tenham ficado pendentes para futuro aproveitamento e suas respectivas contabilizações", e que a resposta apresentada em relação a esse item foi a seguinte: "11. A Montecitrus Trading S/A não se utilizou de qualquer valor de imposto de renda pago no exterior".

Penso que houve um evidente uso indevido (abusivo) do tratado para evitar dupla tributação. E, certamente, não é essa a finalidade desses tratados.

Nesse passo, por mais essa razão, pode-se novamente afirmar que não há conflito entre a norma interna e o tratado internacional para se evitar dupla tributação, sendo incabível a alegação de violação ao art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

Também não socorre a contribuinte a alegação de que o STF teria reconhecido a não aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 quando as controladas fossem sediadas em países ditos com tributação normal, como é o caso da Holanda.

Como muito bem apontado pela PGFN em sede de contrarrazões, o que o STF reconheceu em 10/04/2013, no julgamento da ADI 2.588, foi "2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam 'paraísos fiscais'";

Quanto às controladas, nesse mesmo julgamento, o STF reconheceu "2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ('paraísos fiscais', assim definidos em lei)", para logo em seguida, no julgamento do RE 541.090/SC (também em 10/04/2013), confirmar que a norma do referido art 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita "normal".

A contribuinte também suscita questões sobre a tributação de dividendos não distribuídos e sobre o fato de ter havido a capitalização dos lucros com a sua conversão em ações, mas esses aspectos já foram muito bem examinados no voto que orientou o acórdão recorrido:

Tributação de dividendos não distribuídos

A recorrente sustenta que o lançamento, realizado com fulcro referido art. 74, estaria desrespeitando o artigo 10 do tratado, uma vez que a tributação incidiu sobre dividendos não distribuídos. Segundo seu entendimento, os lucros de Montecitrus Holding B.V. somente poderiam ser tributados na Holanda.

A suposta ofensa ao artigo 10 do tratado não existe. O destinatário da proibição de tributar dividendos não distribuídos é o país de residência da empresa (controlada ou coligada) que apura os lucros, e não o país de residência da empresa que tem direito a receber os respectivos dividendos.

O artigo 10 está assim redigido:

[...]

6 - Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

[...]

A redação do parágrafo 6 revela que a proibição de tributar dividendos não distribuídos é dirigida ao país de residência da empresa que apura os lucros. Fosse, como imagina a recorrente, uma vedação dirigida ao país de residência do beneficiário dos dividendos, ou a ambos os países, e estaria inviabilizada a possibilidade de aplicação da chamada norma CFC, que, de acordo com a OCDE, é compatível com a convenção modelo.

A par desse aspecto normativo, uma circunstância fática deve ser posta em destaque. A recorrente detinha, ao tempo dos fatos, o controle da entidade empresarial Montecitrus Holding B.V.; mais precisamente, a recorrente detinha 100% do capital da empresa holandesa.

Isso implica dizer que todos os atos de gestão e todas as decisões gerenciais da empresa estabelecida na Holanda dependiam exclusivamente da vontade da recorrente, inclusive a destinação de lucros apurados ao final de cada período.

Uma vez apurados os lucros por Montecitrus Holding B.V., a recorrente adquiria de imediato, sobre esses lucros, a total disponibilidade, sem que o exercício desse direito pudesse ser impedido, obstado ou embaraçado por quem quer que fosse.

O E. STF, no julgamento do RE nº 172.0581/ SC, em que se discutia a constitucionalidade do Imposto de Renda na fonte sobre o lucro líquido, ao declarar constitucional a incidência do imposto nos casos de pessoa física titular de empresa individual, adotou entendimento semelhante, como revela a parte da ementa abaixo transcrita:

IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL.

*O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular com a Constituição Federal. **Apurado lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular**, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização. (g.n.)*

Na mesma linha, caminhou o voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento da ADI nº 2.588. Desse voto, é oportuno transcrever o seguinte trecho:

4.2 No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal.

Pelas razões acima, é lícito afirmar que, no caso em exame, não se trata de dividendo ficto, nem presumido. A recorrente adquiriu efetivamente a disponibilidade da renda, em relação ao lucro apurado por Montecitrus Holding B.V.

[...]

Capitalização dos lucros e sua conversão em ações

A recorrente afirmou que o lucro apurado por sua controlada na Holanda não havia sido distribuído, mas capitalizado e convertido em ações, não podendo ser tributado, já que existe expressa vedação do artigo 10 da Convenção Brasil-Holanda.

Disse que os países signatários da convenção teriam, por meio de protocolo, fixado o alcance do aludido dispositivo, de modo a impedir que o imposto de renda incidisse na hipótese de emissão de ações. Insistiu na tese de que os lucros, no caso concreto, não foram distribuídos, mas convertidos em capital social.

As conclusões da recorrente baseiam-se no seguinte texto, reproduzido mais de uma vez no recurso:

Fica entendido que o valor das ações emitidas por uma companhia de um Estado Contratante, e recebidas por um residente no outro Estado Contratante, não está sujeito a imposto de renda em qualquer dos Estados.

O texto, como se percebe, fala apenas em valor de ações emitidas. Cuida da hipótese de emissão de ações por companhia estabelecida em um

Estado Contratante em favor de um residente em outro Estado Contratante. Não trata de distribuição, nem de capitalização de lucros.

Emitir ações e capitalizar lucros são atos jurídicos distintos, não havendo entre eles, em tese, qualquer relação de causa e efeito, não obstante possam estar vinculados em certas situações. A capitalização de lucros não exige nova emissão de ações. Nem a emissão de ações tem como causa necessária a capitalização de lucros. Embora em alguns casos as duas situações possam andar juntas, elas são conceitualmente distintas.

O texto do protocolo, ao mencionar valor de ações emitidas, não tem o propósito de obstar a tributação de lucros que foram incorporados ao capital da empresa. Fosse essa a intenção do protocolo, e o texto traria a vedação de forma expressa e inequívoca.

É necessário realçar a ideia de que a disponibilização de lucros e a emissão de ações em decorrência da capitalização desses lucros são fatos distintos. A concomitância, que muitas vezes se verifica no plano cronológico, não deve ofuscar a percepção de que, no plano lógico e jurídico, existe uma sequência entre esses dois fatos: primeiro ocorre a disponibilização dos lucros, depois se dá sua capitalização com a respectiva emissão de ações, se for o caso.

A capitalização do lucro tem como pressuposto o fato de o lucro ter sido disponibilizado ao acionista ou cotista. Sem disponibilidade, o lucro não pode ser destinado a qualquer fim, inclusive ao aumento do capital social da companhia.

O exame da questão, por essa perspectiva, revela que não há incompatibilidade entre o protocolo citado pela recorrente e a tributação do lucro disponibilizado pela controlada no exterior. A disponibilização do lucro, no primeiro momento, atrai a incidência do IRPJ e da CSLL; já a capitalização desse lucro e a emissão de novas ações são fatos posteriores (no plano lógico), que não interferem na tributação.

Portanto, nem a Convenção Brasil-Holanda, nem o protocolo impedem a tributação do lucro tal como realizada no lançamento contestado pela recorrente.

Por último, cabe destacar que, uma vez capitalizado o lucro, já não se pode dizer que tenha havido disponibilização meramente ficta ou presumida. Porque só podem capitalizar lucros os que têm a efetiva e real disponibilidade deles.

No recurso especial, a contribuinte novamente insiste no argumento de que teria havido decadência do direito de exigir a CSLL e o IRPJ relativos aos períodos-base de novembro e dezembro de 2007.

Essa questão da decadência não está abrangida pela divergência que foi suscitada e admitida em razão do paradigma apresentado (Acórdão nº 1302-002.347).

Com efeito, ela configura matéria independente das questões relativas à "inaplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 - prevalência dos acordos internacionais sobre a legislação interna".

Processo nº 16561.720131/2013-14
Acórdão n.º **9101-003.888**

CSRF-T1
Fl. 55

Para apreciação das questões sobre decadência, a contribuinte tinha que ter apresentado um paradigma que tratasse desse tema. Assim, não conheço desta matéria.

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

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

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

O artigo 7º do Tratado Brasil-Países Baixos (Decreto nº 355/1991) impede a tributação de lucros apurados pela sociedade sediada na Holanda. 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 ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.*
- 2. Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.*
- 3. Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.*
- 4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.*
- 5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros artigos desta*

Convenção, o disposto em tais artigos não é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.

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

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

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

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

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

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a

sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

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

9. O art. 7º, § 1º, da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP (Recurso Especial nº 1.325.709, 1ª Turma, DJe de 20/05/2014 - grifamos)

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

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

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

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

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

66. Nesse contexto, quanto à base de cálculo, como sustentado pela recorrente, o art. 7º, § 1º, da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular.

67. Com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal 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.

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

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa