



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720132/2017-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.772 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INTERCEMENT BRASIL S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM O ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

Não existe conflito entre o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 com os tratados que contenham cláusula erigida com base no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, uma vez que este dispositivo não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do seu país de residência, ainda que tais lucros possam decorrer de lucros apurados por controladas residentes no outro país signatário do acordo internacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado a quo para exame de matérias alegadas em Recurso Voluntário acerca da incidência do art. 10 do Tratado Brasil Argentina relativo a dividendos e à compensação do imposto pago no exterior, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por negar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic (suplente convocada), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

O recorrente, Fazenda Nacional, inconformado com a decisão proferida pela Primeira Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 1301-005.817, de 21 de outubro de 2021, interpôs recurso especial de divergência (fls. 1.271-1.324) com julgados de outros colegiados, relativamente às seguintes matérias: (i) **se o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina afasta a tributação prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.**

Abaixo, transcrevo o inteiro teor da ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. CONTROLADAS. LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO PARA EVITAR BI-TRIBUTAÇÃO. BRASIL. ARGENTINA.

Estando em vigor o tratado para evitar a bi-tributação firmado entre Brasil e a Argentina (Decreto nº 87.976/1982), não se pode admitir a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de se tornar letra morta a pactuação feita pela República Federativa do Brasil.

De acordo com o artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil protegem os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio.

As disposições previstas no referido artigo 7º aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

Foi dado seguimento em ao recurso nos seguintes termos do despacho de fls. 1.328-1.335:

Suscita-se divergência quanto a **se o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina afasta a tributação prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.** Indicados como paradigmas os acórdãos nº 9101-002.832 (processo 10880.729239/2011-11 - sessão de 12/05/2017) e nº 1402-004.360 (processo 10600.720021/2014-43 - sessão de 21/01/2020).

Os paradigmas referidos cumprem os requisitos formais previstos no Regimento deste Conselho, na medida que emanados de colegiados distintos do que prolatou o acórdão recorrido, não reformados até a interposição do recurso em exame e não contrários a Súmula do CARF ou decisão definitiva de efeito vinculante.

(...)

A divergência é proposta nos seguintes termos:

“(...) o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, mais especificamente **o art. 74 da MP 2.158-35/2001 e o art. 25 da Lei nº 9.249, de**

1995, tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo. (...)

O colegiado recorrido proferiu voto decidindo que o art. 7º do Tratado Brasil Argentina deveria prevalecer em face do art. 74 da MP 2.158-35.

(...)

(...) o colegiado abraçou a tese de que o lucro tributado na hipótese seria o próprio lucro da empresa estrangeira, como resulta da literalidade da Lei 9.249/95 e da MP 2.158/01, pelo que seria aplicável o art. VII do Tratado Brasil-Argentina, que reconhece a competência exclusiva da Argentina para tal tributação.

Na visão do colegiado, existe uma incompatibilidade entre a Convenção Brasil Argentina para evitar a Dupla Tributação e a legislação brasileira que rege a tributação dos lucros da empresa brasileira, que abrange os lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas, em que aquela detém participações.

(...)

Manifestando-se em sentido diametralmente oposto ao do colegiado ora recorrido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, analisando caso concreto similar, proferiu o **Acórdão de nº 9101-002.832**, ora apontado como paradigma, no qual decidiu que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos, e que não há incompatibilidade entre o referido artigo e as disposições do Tratado Brasil/Argentina. É a ementa do julgado:

(...)

Ainda como paradigma, cabe indicar o acórdão cuja ementa segue abaixo transcrita:

[ementa do paradigma nº 1402-004.360]

(...)

Observe-se, inicialmente, que os acórdãos paradigmas analisaram o mesmo tema: lucros auferidos no exterior pelas controladas na Argentina e sob a ótica do mesmo tratado questionado no caso concreto, qual seja, o Tratado Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda.

Destaca-se ainda que a controvérsia foi analisada após o pronunciamento do STF sobre a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Todavia, em que pese debruçarem-se sobre situações fáticas semelhantes, nos acórdãos paradigmas restou consignada a tese de que não há que se falar em bitributação e que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da pessoa jurídica residente no exterior, mas sim sobre os lucros disponibilizados pela controlada estrangeira à sociedade estabelecida no Brasil.

Com isso, os precedentes indicados manifestaram-se no sentido de que é plenamente viável a tributação da parcela dos lucros que efetivamente pertencem à controladora ou coligada brasileira, atribuindo-se aos impostos pagos no exterior apenas a finalidade de créditos compensáveis com os tributos devidos no Brasil.

Em suma, os paradigmas concluíram pela existência de sintonia entre as normas de incidência brasileiras, já convalidadas pelo STF, e as limitações jurídicas e territoriais veiculadas pelos tratados para evitar a dupla-tributação. O que significa reconhecer a aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Pontuaram os precedentes que não existe conflito ou antinomia, pois a legislação brasileira entende que os lucros são disponibilizados aos sócios na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior, o que significa que a apuração do lucro alhures implica o oferecimento à tributação no Brasil, na exata proporção da participação da empresa residente no país em suas controladas e coligadas estrangeiras. Ou seja, o objeto da autuação são os lucros auferidos pela empresa brasileira autuada e não aqueles obtidos pelas suas controladas no exterior.

Nesse contexto, é cristalina a demonstração de divergência acerca do disposto no artigo 74 da MP n. 2.15835/2001; artigos 25 e 26 da Lei n. 9.249/95 e no artigo 1o da Lei n. 9.532/97; ADIN 2.588 c/c art. 62, § 2º do RICARF/2015 e arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015; artigos 43 e 98 do CTN; artigo 11 da Lei n. 13.202/2015; Tratado Brasil x Argentina (Decreto 87.976/82), artigos 3º e 7º.”

(grifos e destaques originais)

Destacam-se os fundamentos do acórdão recorrido, no que interessa ao presente exame (grifou-se):

- “a ADI n.º 2588, julgado pelo STF, não possui abrangência sobre os pontos discutidos no presente processo (...) **não** foi objeto de análise, por parte da Suprema Corte, a implicação ou aplicação do disposto na MP no caso de a entidade controlada ser domiciliada em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação da renda com o Brasil”

- “Quanto à discussão sobre as implicações e hierarquia dos Tratados dentro do ordenamento jurídico brasileiro, adoto como premissa que os tratados integram a ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios **cronológico** e da **especialidade**. (...) em caso de conflito entre Tratado e disposições de direito interno, devem prevalecer as disposições internacionais, por serem mais específicas.”

- “pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado, penso não haver dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada), domiciliadas na Argentina.(...) O artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil é muito claro no que visa proteger: os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio.”

Sendo estes os fundamentos da decisão a quo, resta confrontá-la com os paradigmas colacionados.

O paradigma nº 9101-002.832 julgou caso envolvendo o mesmo contribuinte e as mesmas controladas domiciliadas na Argentina. Extrai-se o essencial do respectivo voto condutor (negritos do original; grifou-se):

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

(...) a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

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

(...) 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 dispõe 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.**

(...)

(...) 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 à praticadas no Brasil.** (...)

(...) 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 Argentina.

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.

(...)

(...) **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Assim, 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.

(...)”

O paradigma nº 1402-004.360 também apreciou caso envolvendo lucros oriundos de controlada sediada na Argentina. Destaca-se o essencial do respectivo voto vencedor (grifou-se):

“A recorrente defende que a não poderia ter sido efetuada a autuação sobre os resultados auferidos pelas suas controladas na Argentina, pois entende que o art. 74 da MP 2.158/2001 violaria o art. 7 do Tratado Brasil-Argentina, firmado para evitar a bitributação da renda. Assim, entende, que só na Argentina poderiam os lucros ser tributados.

Quanto à eventual questão da constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/2001, e sua compatibilidade com os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda, já está superada, conforme ADI 2.588 do STF. A ressalva ali colocada seria nos casos de coligadas residentes em países sem tributação favorecida, o que não é o caso encontrável nos autos.

(...)

No caso, o tratado delimita qual o país poderá tributar os lucros das empresas.

Contudo, não explicita o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país.

Na falta da definição do que seja lucro no Tratado Brasil-Argentina, para fins da incidência do imposto sobre a renda, deve-se remeter à legislação interna do Estado contratante, nos termos do §2º, art.3º do Tratado (...).

Por conseguinte, a definição do lucro de uma empresa de um Estado contratante deve ser obtida no ordenamento jurídico interno deste, no caso, Brasil.

Neste caso, há a necessidade de se verificar a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35. Tal artigo remete ao art. 25 da Lei nº 9.249/1995 (...). Este artigo dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será composto pelos resultados auferidos no exterior. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explicita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da introdução no país do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais.

A novidade trazida pelo art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, foi estabelecer que a tributação dos lucros das controladoras e coligadas situadas no Brasil, auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior, seguiria o regime de competência. (...)

(...) o objeto da lei nº 9.249/1995 e do art. 74 da MP 2.158-35 não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediado no Brasil, agora pelo regime de competência, para evitar o arbítrio da investidora em qual momento disponibilizaria os lucros.

(...)

Elucidativo e extremamente didático sobre o tema é o acórdão 9101-002.330, sessão de 04/05/2016, da CSRF, da lavra do voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (apesar de se referir ao tratado Brasil- Holanda/Países Baixos, é totalmente aplicável ao caso concreto). (...)

(...)

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001 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).

(...)

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001 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 dou da ONU.

(...)

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. 2.15835/2001, 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).

(...)

Destarte, entendo que cabe a aplicação ao caso do art. 74 da MP 2.158-35, conforme a autuação fiscal, pelo que já fui acompanhado no julgamento pela maioria qualificada do colegiado, conforme consignado no dispositivo decisório.”

Observa-se de fato dissídio entre o recorrido e os paradigmas quanto a se o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina constitui óbice à tributação prevista no art. 74 da MP nº 2.158- 35/2001, sobre lucros originados de controlada sediada naquele país.

O recorrido pronuncia essencialmente que o dispositivo do Tratado é norma de bloqueio, e que os “*lucros auferidos pela empresa no exterior*” só podem ser tributados na Argentina.

De outro lado, os paradigmas entendem que o art. 7º do Tratado não se aplica à hipótese julgada e não afasta a tributação do art. 74 da MP 2.158-35/2001. O **primeiro (nº 9101-002.832)**, ao fundamento de que “*não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda*”, pois a legislação brasileira “*diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil*” e estabelece mecanismo de “*neutralidade da tributação entre investida e investidora*” pela compensação no Brasil do imposto pago no exterior pela investida. O **segundo (nº 1402-004.360)**, ao fundamento de que o objeto do art. 74 da MP 2.158-35/2001 “*não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil (...) A norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001 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 dou da ONU*”.

Demonstrado o dissídio entre Turmas, justifica-se o reexame da matéria em via especial.

Quanto ao mérito do recurso especial, a Fazenda Nacional apresentou as seguintes razões:

- a) Constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;
- b) Como o art. 7º do Tratado dispõe que os “lucros de empresa serão tributados apenas no país de residência”, a lei brasileira não contraria o referido dispositivo;
- c) O art. 74 da da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 corresponde a uma regra CVC;
- d) O art. 74 da da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 alcança a parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por suas subsidiárias e, portanto, não tributa o lucro de empresas estrangeiras;
- e) O entendimento da OCDE, relativamente à eficácia das regras CFC em face dos tratados para evitar a dupla tributação se coaduna com o seu entendimento.

Por fim, pede o provimento do recurso com o fim de reformar o acórdão recorrido.

DAS CONTRARRAZÕES

O contribuinte apresentou contrarrazões tempestivas por meio da peça de fls. 1.343-1.366, por meio da qual pede o não conhecimento do recurso nos seguintes termos:

(...) enquanto no Acórdão recorrido se julgou sob o prisma de que o lucro foi auferido pelas empresas domiciliadas no exterior (Argentina), no acórdão paradigma nº 9101-002.832 se julgou sob a perspectiva de que se tratava de lucro de residente no Brasil.

(...)no acórdão paradigma n.º 1402-004.360 também não se discutiu a questão sob a mesma perspectiva que no Acórdão recorrido. Enquanto no Acórdão recorrido a Turma Julgadora a quo se debruçou sobre conflito de normas (tratado internacional Vs. normas internas e adoção dos critérios de especialidade e cronologia), no acórdão paradigma n.º 1402-004.360 o foco foi interpretar o que seria lucro, pois, supostamente, “[n]a falta de definição do que seja lucro no Tratado Brasil-Argentina, para fins da incidência do imposto sobre a renda, deve-se remeter à legislação interna do Estado contratante.

Ademais, aduz que o Acórdão 1402-004.360 foi reformado pelo acórdão n.º 9101-006.247.

No mérito, assevera a necessidade de cumprimento do tratado internacional, uma vez que o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2011 alcança, como fato gerador, o lucro da coligada/controlada no exterior e não o lucro da pessoa jurídica brasileira.

Subsidiariamente, alega ainda que o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2011 foi declarado inconstitucional para alcançar lucros não disponibilizados por coligadas, como seria o caso. Ademais, os lucros da estrangeira seriam alcançados pelo art. X do tratado Brasil-Argentina.

Por fim, pede, também subsidiariamente para o caso de derrota, a devolução do feito para a complementação do julgado relativamente à compensação de tributo pago no exterior.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Não tenho reparos a fazer quanto ao seguimento do recurso em relação aos dois paradigmas e adoto, como razões de decidir, os fundamentos do despacho de admissibilidade. As contrarrazões aduzidas pelo contribuinte de que se estaríamos diante de fatos diversos não merecem prosperar. Afinal, a discussão acerca de os lucros alcançados serem da empresa estrangeira ou da nacional não revela qualquer divergência fática. Ela advém justamente da divergência de interpretação dos dispositivos em debate; o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina e o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001.

Ademais, a alegação de que o acórdão paradigma n.º 1402-004.360 não poderia ser aceito, uma vez reformado pelo acórdão n.º 9101-006.247 também não prospera. É que a admissibilidade deve ser analisada, nesse aspecto, por ocasião da interposição do recurso.

No caso, o recurso especial foi interposto em 3 de fevereiro de 2022, ao passo que o paradigma citado só foi reformado pelo acórdão n.º 9101-006.247 na sessão de 9 de agosto de 2022.

MÉRITO

Já tive a oportunidade, no âmbito deste Colegiado, de enfrentar a questão do aparente conflito entre o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e o art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação que seguem o modelo OCDE, quando relator do acórdão nº 9101-006.383.

Naquela oportunidade, me alinhei com as razões oferecidas no voto vencedor do acórdão recorrido daquele processo da lavrado Ilustre Conselheiro Fernando de Oliveira Brasil, o qual fez referência ao voto do antigo Presidente da Primeira Seção do CARF Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Esse voto conduziu o Acórdão 9101-002.330 sobre o tema na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e vale percorrermos alguns dos primeiros fundamentos lá desenvolvidos.

Em primeiro lugar, rebate o argumento de que o artigo 74 da MP 2.158-35 estaria a tributar, não a renda da controlada nacional, mas aquela da titularidade da empresa estrangeira, nos seguintes termos:

Em sua linha argumentativa no recurso, tratando da evolução legislativa do tema (fls. 2.153-2.154, itens 28 a 35), o recorrente sustenta que desde a edição da Lei n. 9.249/1995, que em seu art. 25 trouxe a previsão da tributação dos lucros no exterior (norma que mudou a tributação das pessoas jurídicas de territorial para tributação universal, de forma a abranger as rendas auferidas fora do País), a norma não seria aplicável, porque, conforme sustenta o recorrente, “o imposto brasileiro veio atingir a renda que não é da própria sociedade brasileira, mas renda de titularidade jurídica de sociedades estrangeiras independentes.”

Essa afirmativa não nos parece correta, pois é justamente essa a lógica da sistemática de tributação em bases universais (que à época já existia para pessoas físicas). O que importa é de quem é a titularidade da “sociedade estrangeira independente”, pois é o titular que é o beneficiário efetivo de seus rendimentos, já que, a rigor, “sociedade independente” é uma ficção, isto porque toda sociedade empresaria tem proprietários (pessoas físicas ou jurídicas) que são os que se beneficiam dos seus lucros. A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Assim, entende-se que a argumentação trazida pelo recorrente para tentar afastar *ab initio* (a partir da edição da Lei n. 9.249/1995) a tributação do lucros de controladas e coligadas no exterior é totalmente improcedente, sob este aspecto

Ademais, destacou que o STF, no julgamento da ADI 2.588/DF, não considerou inconstitucional essa medida. Pelo contrário, afastou por inconstitucionalidade apenas a tributação para os lucros não distribuídos de coligadas estrangeiras residentes em jurisdições de tributação normal da renda.

Cumpra-nos, destacar, nesse ponto, que a razão dessa específica inconstitucionalidade está centrada no conceito de disponibilidade da renda para o contribuinte nacional e não numa suposta tributação de renda de outrem.

Valadão prossegue para aduzir que a norma brasileira possui a natureza de uma regra CFC (*Controlled Foreign Corporations*), a qual corresponde a *normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada ad aeternum, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça*.

Pois bem, as normas CFC são empregadas pela maior parte dos países e, apesar de o Brasil adotar a versão *Full inclusion*, que destoa da maioria das nações, as quais buscam tributar apenas rendas passivas e aquelas oriundas de jurisdições de tributação mitigada, não está isolado no plano internacional (Nova Zelândia, por exemplo, possui modelo similar) e há inúmeras formas de implementação de normas CFC, cujo cerne está na inclusão, no país da sua sede, das rendas auferidas no exterior.

Não há dúvidas de que o artigo 74 da MP 2.158-35 trata-se de uma tributação CFC, a qual em momento algum é afastada de forma expressa por qualquer das regras estampadas na convenção-modelo da OCDE, inclusive pelo seu artigo 7º, cerne do tema ora debatido.

Regras CFC não correspondem a um modelo recente de tributação e muito menos adotado por poucos e irrelevantes países no cenário internacional. Pelo contrário!

São antigos, os debates sobre regras CFC. Datam do início do século passado. Para ficarmos no exemplo mais relevante, o Congresso Norte Americano começou a discutir o tema em 1913, com efetiva implementação da sua legislação em 1962 (vide **ESTADOS UNIDOS. Department of Treasury. *The deferral of income earned through U.S. controlled foreign corporations: a policy study*. Washington, D.C, 2000, disponível em <<https://home.treasury.gov/system/files/131/Report-SubpartF-2000.pdf>>**), a qual orientou a formulação de leis similares mundo afora, como no Reino Unido.

Ora, diante desse cenário, se a convenção-modelo da OCDE, da qual Estados Unidos e Reino Unido fazem parte, pretendesse afastar as legislações nacionais relativas a regras CFC, não teria feito de forma expressa, clara e cristalina? É evidente que sim.

Diferente do que alguns apregoam, não está em jogo na tributação internacional das rendas transfronteiriças apenas o direito de multinacionais não se submeterem a uma tributação acumulada imposta por mais de uma jurisdição. Há outras dimensões de interesses, como os fatores indutores da tributação e as legítimas e soberanas questões de arrecadação dos estados nacionais.

Nesse último diapasão, os países exportadores de capital são fiscalmente favorecidos por regras centradas na tributação das rendas com base na residência e militam que as normas para evitar a bitributação operem nesse sentido. De forma diametralmente oposta, os países importadores de capital defendem posição oposta, qual seja, que a tributação seja estabelecida pelo critério da fonte.

É nesse jogo de interesses, que são celebrados os tratados internacionais para evitar a bitributação. O modelo da OCDE, inclusive e principalmente o seu art. 7, por corresponder a uma organização composta pelos países desenvolvidos e tipicamente

exportadores de capital, possui justamente o viés da tributação com base na residência e, assim, não faria nenhum sentido bloquear as regras CFC.

O correta interpretação do art. 7º se dá, não só em função da sua estrutura gramatical, mas também contextualmente com o pendor de prestigiar a tributação pela residência e não pela fonte.

Esse traço característico da convenção-modelo e especificamente de seu art. 7º é muito bem desenvolvido e explicado por Alan Marcel Warwar Teixeira, ex-Conselheiro do CARF na sua dissertação de mestrado *Tributação em bases universais: da tributação de sociedades controladas brasileiras em razão dos resultados de suas controladas no exterior*, defendida na tradicional Faculdade de Direito da UERJ e a quem tive a honra de coorientar. Segue o trecho específico, pp. 85-87:

(...) se a matriz não operar por meio de filial, mas, p.ex., prestar serviços naquele país sem uma base lá permanente, o país da fonte não poderá fazer retenções sobre os pagamentos efetuados, cabendo apenas ao Estado de Residência a competência para tributar esta operação. Ir além disso é estender o alcance semântico dos termos do art. 7º de modo a limitar competências tributárias fora do escopo do tratado.

Esta é, aliás, a principal finalidade do tratado: limitar a competência tributária do Estado de fonte do pagamento em favor do Estado de residência. O estabelecimento permanente da filial, condição a autorizar a sua tributação plena no país da fonte, nada mais é do que um corolário do próprio princípio de residência.

Ou seja, o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE trata de (i) exclusão de competência do Estado de Fonte em favor do Estado de Residência e (ii) uma exceção a essa regra relativamente a situações quando uma matriz opera por meio de uma filial. Isto é, não alcança, *a priori*, situações envolvendo controladora e controlada, como no caso previsto na TBU.

O entendimento de que o art. 7 trata de filiais e matrizes é, curiosamente, confirmado por Xavier, quando diz “Esclareça-se que, para fins dos tratados, o fato de uma sociedade, domiciliada em um dos Estados (Espanha), ser controlada por outra sociedade, domiciliada no outro Estado (Brasil), não faz da primeira um estabelecimento permanente da segunda”¹. Ou seja, não abrange situações de controladora e controlada.

Quando a Convenção Modelo da OCDE fala de “estabelecimento permanente”, não toma este conceito em sentido genérico para nele incluir as empresas personalizadas; ao contrário, emprega-o em sentido estrito de modo a ressaltar como traço a falta de personalidade jurídica destas entidades empresariais.

A despeito disso, isto é, de admitir que o art. 7º trata de filiais e matrizes, conclui o autor em sentido oposto, quando afirma que o art. 7º primeira parte, combinado com o art. 5º (que define “estabelecimento permanente”), deixa claro “nas relações entre duas pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria, em que uma é controladora da outra, não pode o país de domicílio da primeira (Brasil, controladora) pretender tributar os lucros da segunda empresa (estrangeira, controlada), domiciliada no outro Estado Contratante.

¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 477.

Além desta primeira incoerência, há outras, ao se admitir a interpretação de que o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE possa impedir a tributação de controladoras no Brasil pela TBU.

A segunda seria admitir que o mesmo artigo 7º – cuja principal finalidade é reafirmar o princípio da residência, por meio da limitação da competência do Estado de Fonte – estaria a funcionar de modo a limitar a competência de um Estado de Residência de tributar seus próprios contribuintes.

Como mencionado no capítulo 1, a convenção modelo da OCDE é um acordo que aumenta a base tributária dos países exportadores de capital em detrimento dos países importadores. Este inclusive é um ponto de notável disputa internacional entre países mais pobres e mais ricos, portanto, fato notório.

Assim sendo, estranho seria extrair deste artigo – um dos principais da convenção – um sentido contrário a tudo aquilo que publicamente se sabe acerca das finalidades desse mesmo tratado, isto é, de ampliar a competência tributária dos Estados de Residência mediante a redução do poder de tributar dos Estados de Fonte.

Curiosamente, embora o Brasil tenha uma história de país importador de capital – e, portanto, de país que tende a se beneficiar mais do critério de fonte –, no caso da TBU, o país funciona como exportador de capital, quando uma empresa nacional se multinacionaliza incorporando controladas no exterior. Assim, nenhuma outra hipótese melhor do que esta representaria a confirmação da competência brasileira de tributar os seus próprios residentes.

Outras seriam as evidências contrárias à interpretação de um suposto conflito do art. 7º com a TBU. Admitindo esta tese como correta, este seria o único artigo com o propósito de, na cabeça, limitar competência do Estado de Residência, destoando do resto do tratado. No máximo, os outros artigos possuem parágrafos que restringem a competência do Estado de Residência de modo a firmar uma partilha da tributação de rendas passivas com o Estado-fonte onde são auferidas esses rendimentos, como, por exemplo, juros, royalties e dividendos. Isto porque, do contrário, tudo acabaria sendo tributado no Estado-fonte.

Como vimos, o trecho acima busca também rebater argumentos de Alberto Xavier, que milita tese oposta favorável ao contribuinte.

A bem da verdade, a maior parte da doutrina nacional e estrangeira adota a linha defendida por Xavier, mas este sentido majoritário está claramente contaminado por considerar apenas ou de forma exasperada uma parte dos interesses em jogo.

Essa doutrina repudia toda e qualquer tributação CFC, independentemente da própria realização de tratados entre os países, naquilo que Tulio Rosembuj, Professor Catedrático da Universidade de Barcelona, designou de forma clara por “ultraterritorialidade ofensiva” e que foi abraçado com entusiasmo em nossas paragens, como pelo próprio Alberto Xavier.

Evidentemente, aqueles que são avessos à tributação dos lucros obtidos pelas controladas no exterior não vão esgotar seu repertório argumentativo apenas em considerações de âmbito constitucional ou de cunho abstrato de direito internacional acerca de um suposto primado de vedação à dupla tributação a pairar sobre as ordens jurídicas nacionais. Afinal, nessa seara, já estão cômicos da derrota aqui e alhures.

Irão lançar mão de outros artifícios, como o de deturpar a interpretação dos tratados internacionais, que claramente foram redigidos considerando outros intentos. Para além

das possibilidades hermenêuticas do texto, no que Umberto Eco designou por “superinterpretação”, buscam impor seu modo de pensar sobre textos redigidos com finalidades outras, com o propósito de impor significados inexequíveis por qualquer modo minimamente neutro de interpretação, como gramatical, teleológico, histórico, contextual, etc.

A própria OCDE já se manifestou expressamente e de forma bem clara que sua convenção modelo não afasta a aplicação das regras CFC, nos seus múltiplos formatos adotados pelos Estados.

Nesse sentido, vejamos, os parágrafos 17 e 81 dos comentários ao art. 1º da convenção modelo, que consta da sua *full version*, um documento de mais de 2.600 (duas mil e seiscentas) páginas:

17. Whilst some provisions of the Convention (e.g. Articles 23 A and 23 B) are clearly intended to affect how a Contracting State taxes its own residents, the object of the majority of the provisions of the Convention is to restrict the right of a Contracting State to tax the residents of the other Contracting State. In some limited cases, however, it has been argued that some provisions could be interpreted as limiting a Contracting State's right to tax its own residents in cases where this was not intended (see, for example, paragraph 81 below, which addresses the case of controlled foreign company provisions)

(...)

81. A significant number of countries have adopted controlled foreign company provisions to address issues related to the use of foreign base companies. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign company legislation conflicted with these provisions. Since such legislation results in a State taxing its own residents, paragraph 3 of Article 1 confirms that it does not conflict with tax conventions. The same conclusion must be reached in the case of conventions that do not include a provision similar to paragraph 3 of Article 1; for the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, the interpretation according to which these Articles would prevent the application of controlled foreign company provisions does not accord with the text of paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign company legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign company legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention.

Abaixo, segue a tradução livre desse texto:

17. Embora algumas disposições da Convenção (por exemplo, artigos 23 A e 23 B) sejam claramente destinado a afetar a forma como um Estado Contratante tributa seus próprios residentes, o objeto da maioria das disposições da Convenção é restringir o direito de um Estado Contratante para tributar os residentes do outro Estado Contratante. Dentro alguns casos limitados, no entanto, tem sido argumentado que algumas disposições poderiam ser interpretada como limitando o direito

de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes em casos em que isso não foi pretendido (ver, por exemplo, parágrafo 81 abaixo, que trata do caso de provisões de controladas estrangeiras).

(...)

81. Um número significativo de países adotou disposições sobre empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas estrangeiras. Embora o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que agora são reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária doméstica, é que elas resultam em um Estado Contratante tributando seus residentes sobre a renda atribuível à sua participação em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de empresas estrangeiras controladas conflita com essas disposições. Uma vez que tal legislação resulta em um Estado tributando seus próprios residentes, o parágrafo 3 do Artigo 1 confirma que ela não conflita com as convenções fiscais. A mesma conclusão deve ser tirada no caso de convenções que não incluam dispositivo semelhante ao parágrafo 3º do artigo 1º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, a interpretação segundo a qual estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de sociedade estrangeira controlada não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o n.º 5 do artigo 10.º. Também não procede quando estas disposições são lidas no seu contexto. Assim, embora alguns países tenham julgado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de empresas estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação de empresas estrangeiras controladas estruturada desta forma não é contrária às disposições da Convenção.

No mesmo documento, a OCDE especificamente aduz que o art. 7º não exerce qualquer função de obstáculo à implementação de regras CFC. Isso consta do parágrafo 14 dos comentários ao referido artigo. Segue sua transcrição:

14. The purpose of paragraph 1 is to limit the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. As confirmed by paragraph 3 of Article 1, the paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 81 of the Commentary on Article 1).

Em tradução livre:

14. O objetivo do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. Como confirmado pelo parágrafo 3º do Artigo 1º, o parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base no seu direito interno relativo a controladas no exterior, ainda que a tributação desses residentes possa ser calculada com base na parte dos lucros de uma empresa residente no outro Estado Contratante, atribuíveis à participação desses residentes naquele empreendimento. Imposto assim cobrado por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não pode, portanto, ser considerado cobrado sobre tal lucro (ver também parágrafo 81 do Comentário sobre o Artigo 1).

E não se diga que esse entendimento da OCDE é algo recente, pois o mesmo parágrafo consta da versão completa do seu modelo desde 2003, quando era numerado por 10.1.

Essa interpretação da própria OCDE acerca do seu modelo de tratado é adotada pelos tribunais superiores mundo afora. Em artigo específico sobre o tema (Tax Treaty Interpretation by Supreme Courts: Case Study of CFC Rules, Revista Direito Tributário Internacional Atual, IBDT, março de 2017), Błażej Kuźniacki, mestre em direito e pesquisador da Universidade de Oslo, analisou a jurisprudência das cortes superiores de diversos países e concluiu:

To sum up, the analysed case law shows that even in the absence of safeguarding clauses in a tax treaty, it is most likely that courts would confirm the compatibility of the CFC rules with tax treaties based on the OECD Model. Generally, it may be done by referring to the OECD Commentary and stating that the application of CFC rules results in taxing the income of domestic shareholders, not the income of the foreign company, and due to purely domestic taxation, no tax treaty issues arise⁴⁷ (e.g. ruling of the Japanese Supreme Court) or by stating that the aim of CFC rules is to prevent tax avoidance, which is also one of the main aims of tax treaties (e.g. ruling of the Finnish Supreme Administrative Court).

Em tradução livre:

Em suma, a jurisprudência analisada mostra que, mesmo na ausência de cláusulas de salvaguarda em um tratado tributário, é mais provável que os tribunais confirmem a compatibilidade das regras do CFC com os tratados tributários baseados no Modelo OCDE. Geralmente, isso pode ser feito referindo-se ao Comentário da OCDE e declarando que a aplicação das regras do CFC resulta na tributação da renda dos acionistas domésticos, não da renda da empresa estrangeira, e devido à tributação puramente doméstica, não surgem questões de tratados fiscais⁴⁷ (por exemplo, decisão do Supremo Tribunal Japonês) ou afirmando que o objetivo das regras do CFC é evitar a evasão fiscal, o que também é um dos principais objetivos dos tratados fiscais (por exemplo, decisão do Supremo Tribunal Administrativo da Finlândia).

As normas CFC não são uma novidade, nem uma particularidade da legislação brasileira. São empregadas por dezenas de países e, pelos envolvidos, há mais de meio século. Considerar que a convenção modelo da OCDE, sem que nenhuma das suas múltiplas e detalhadas cláusulas tratem de forma expressa do tema, afasta regras CFC é querer exercer política e não promover interpretação jurídica.

Como assevera Alan Marcel Warwar Teixeira, em obra já citada anteriormente, p. 92:

(...) dois vieses importantes poderiam ser destacados da convenção modelo da OCDE: o primeiro trata da preferência pela tributação no Estado de Residência, com a consequente limitação da competência tributária do país de fonte, também chamado de “princípio de residência”; o segundo, o de uma indiferença em relação aos efeitos inibidores no fluxo de capitais porventura decorrentes do exercício da competência tributária de um país no sentido de tributar seus próprios residentes, dado não existir qualquer dispositivo na minuta-modelo com essa finalidade, exigindo portanto dos Estados interessados – como o Brasil ou outros – que aditem a minuta modelo se assim o desejarem.

Ou seja, as regras CFC só são afastadas no caso de expressa previsão nos acordos internacionais e esse tipo de cláusula específica está presente inclusive em tratados celebrados pelo Brasil. É o caso do tratado com Eslováquia e República Tcheca (antiga República Socialista da Tchecoslováquia), conforme parágrafo 5 do artigo 23 do Decreto nº 43/1991:

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade de um Estado Contratante, cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente direta ou indiretamente, por um ou mais residentes do outro Estado Contratante, não serão tributáveis nesse último Estado.

Cláusula bastante similar também era prevista no parágrafo 5, art. 23, do Tratado com a Dinamarca, Decreto 75.106/1974, que vigorou até 2019:

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

Note-se que ambos os tratados possuem o mesmo artigo 7º da convenção-modelo. Se esse artigo tivesse por finalidade afastar a aplicação de regras CFC, por qual razão se faria constar a cláusula específica no artigo 23?

Enfim, atribuir ao artigo 7 o sentido de bloquear normas CFC, em específico o art. 74 da MP 2.158-35, como pretende o contribuinte, é deixar o Brasil, no pior dos mundos em termos de regulação da tributação das rendas em contexto internacional. De um lado, o modelo OCDE é estruturado para centrar a tributação no critério da residência em detrimento da fonte e, desse modo, favorecer os países mais desenvolvidos exportadores de capital, que rigidamente defendem sua posição política na formulação desses tratados e na aplicação das suas legislações CFC, no cenário interno e internacional. De outro, nas situações não usuais em que o Brasil figura na posição de exportador de capital, busca-se afastar a sua jurisdição tributária por meio de uma “interpretação” deturpada dos tratados.

Em suma, o art. 7º dos tratados firmados pelo Brasil com base na convenção-modelo da OCDE, como o celebrado com a Argentina ora em exame, não afasta a aplicação da regra estampada no art. 74 da MP 2.158-35.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial para, no mérito, reformar o acórdão recorrido e devolver o feito à instância ordinária para que novo julgado seja realizado em que se enfrentem as razões de defesa que haviam sido prejudicadas, ou seja, a

alegada incidência do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina relativo a dividendos e a compensação de tributos pagos no exterior.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que levaram a metade do Colegiado a divergir do voto do I. Relator.

E considerando que essa mesma matéria foi analisada no Acórdão nº **9101-006.247**, de minha relatoria, em Sessão de 9 de agosto de 2022, sendo que na época o contribuinte saiu vitorioso por maioria de votos, reproduzo o voto vencedor naquela ocasião:

Da prevalência dos Tratados Internacionais frente a legislação interna (impossibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001)

A controvérsia envolve a interpretação sistemática da tributação sobre lucros auferidos por empresas controladas domiciliadas no exterior (no caso, Argentina), prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a norma de “bloqueio” prescrita no artigo VII dos acordos celebrados pelo Brasil com outros Estados para evitar a dupla-tributação da renda².

Enquanto na decisão ora recorrida prevaleceu o entendimento de que referido artigo 7º não afastaria a aplicação do art. 74, dado que esta tributação não incidiria “sobre o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediado no Brasil, agora pelo regime de competência”, nos paradigmas restou decidido que por existir, sim, uma incompatibilidade entre a legislação interna e o acordo internacional, não haveria espaço para a tributação pretendida.

Pois bem.

² No caso, artigo VII, do Decreto n. 87.976/1982, o qual promulga a Convenção entre a República do Brasil e a República Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria do imposto sobre a renda.

Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros no exterior, o presente Julgador, em coautoria com o I. Cons. Alexandre Evaristo Pinto, já expôs que:³

Em primeiro lugar, sempre é importante registrar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como “*controlled foreign companies*” (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais (“*worldwide income taxation*”), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.⁴

Com relação à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/2014, Heleno Torres assinalava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) verificação se a sociedade controlada é cotada em bolsa de valores; (iii) verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv) verificação da data contábil e prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do “de minimis”, pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição.⁵

Por sua vez, no tocante ao regime instaurado a partir da Lei nº 12.973/14, Matheus Piconez pontua que tais regras não seguem as definições e objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras.⁶

Desse modo, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

Feitas as ponderações iniciais sobre o que deveria ser uma norma CFC, passamos à evolução histórica das normas brasileiras que regem o tema.

Conforme mencionado anteriormente, a tributação das pessoas jurídicas brasileiras em bases universais começou com o advento da Lei n. 9.249/1995, que prescreveu, em seu artigo 25, que:

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

³ "Dos lucros contábeis registrados por controladas localizadas no exterior e os limites jurídicos para a glosa de despesas neles registradas". In: Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: volume 3. Número 5. Jan/Jun 2021

⁴ BIANCO, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.

⁵ TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional, São Paulo: RT, 2001, pp. 125-128.

⁶ PICONEZ, Matheus. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alessandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

(...)

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

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

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

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

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

A redação dos referidos dispositivos legais não passou ilesa a críticas, sendo que foram levantados dois pontos polêmicos: o primeiro em relação ao aspecto temporal, isto é, quando efetivamente o lucro do exterior deve ser tributado: se por ocasião da distribuição ou se automático (por ocasião do fechamento do balanço); e o segundo ponto em relação ao aspecto quantitativo, ou seja, qual a efetiva base de cálculo: se é o lucro líquido “puro” (*lucro contábil* ou *lucro societário*) ou se é o lucro líquido ajustado pelas normas tributáveis brasileiras (“lucro fiscal”).

(...) até o advento do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, tributava-se o lucro efetivamente distribuído, na linha do que dispunham a Instrução Normativa n. 38/1996 e, em seguida, a Lei n. 9.532/1997.

Todavia, após a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o momento de tributação passou a ser automático quando do encerramento de cada ano-calendário, o que acabou, a *passos tortos*, se repetindo sob a égide da lei atual (Lei 12.973/2014).

Mais precisamente, dispunha o artigo 74 da MP 2.158-35/2001, vigente à época dos *atos geradores*, que:

Artigo 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.

Parágrafo único. - Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A constitucionalidade desse dispositivo, notadamente a “distribuição automática” dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2588), ação esta que, conforme resumiu o voto vencido do acórdão recorrido, da lavra da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, foi julgada pelo STF:

(...) com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

a) se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e

b) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Dessa forma, o resultado da decisão seria o seguinte:

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia erga omnes e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Ao analisar a ementa da decisão proferida na ADIN 2588 verifica-se que, embora tenha suscitado a inconstitucionalidade na hipótese de tributação das controladas em países de tributação normal não foi obtida decisão definitiva quanto à esse ponto. Confira-se:

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 DATADO 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, § 22 (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2Q 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 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. 00., 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.(grifamos)

Todavia, ao analisar a parte dispositiva da decisão, verifica-se que ela se restringe aos pontos mencionados anteriormente:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

De fato, a decisão proferida da ADIN 2588 não atingiu a tributação de empresas controladas e domiciliadas em países com *tributação normal*, isto é, países não considerados como *paraísos fiscais*. De igual modo não foi objeto de julgado vinculante a aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 em relação aos lucros auferidos por investidas sediadas em países que possuam com o Brasil Acordos ou Convenções para fins de evitar a dupla tributação da renda, como é o caso da Argentina.

Nessa situação, ou seja, sobre lucros de controladas domiciliadas na Argentina - país este que não é considerado *paraíso fiscal* e que possui acordo contra a dupla tributação da renda celebrado com o Brasil -, entendo que não é cabível a cobrança de imposto de renda brasileiro no modo *piloto automático* ou à luz do que dispõe o art. 74, justamente em face do artigo VII do *tratado* Brasil/Argentina, *in verbis*:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma

indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de 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 tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

Como se vê, o artigo 7º em questão outorga competência exclusiva para tributação dos lucros de uma sociedade residente em um Estado contratante a este Estado, fato este suficiente para, com fundamento no artigo 98 do CTN⁷, afastar o comando legal do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 nesse caso concreto.

Como bem observou a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no seu voto vencido proferido no acórdão ora recorrido:

Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria o artigo 98 do CTN determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.

Sendo assim, as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709- RJ:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS

⁷ Artigo 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

(...)

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 INSRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal 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 resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Da mesma forma, entendo inaplicável a tributação dos lucros da controlada Argentina com fundamento no artigo 10 do Tratado. Isso porque, como se verifica pela leitura do artigo acima transcrito, o seu alcance está restrito aos dividendos **pagos**. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão nº 9101-002.332:

(...)

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, do Decreto 78.976/82 – Tratado Brasil e Argentina serve como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP nº 2.15835/ 01, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Argentina, objeto deste processo administrativo.

Nenhum reparo cabe a esse racional.

Tal como positivado, o artigo 74 da MP nº 2158-35/01 conflita diretamente com o disposto no artigo VII do Tratado, afinal ambas as regras direcionam-se ao *lucro* proveniente do investimento no exterior.

Ora, é evidente que, enquanto a lei interna busca atingir o resultado do exterior de uma forma ampla e indistinta, os tratados internacionais limitam esse alcance geral, *bloqueando* a tributação desse mesmo resultado nas situações acordadas no contexto das relações internacionais, coo é o caso do lucro de investidas argentinas.

Admitir a *generalidade* da escolha do Legislador para tributar lucros do exterior no modo *piloto automático*, ainda que na forma de adição fiscal ao lucro brasileiro, causaria uma indevida *colisão* com as regras já negociadas pelo próprio Estado no combate a uma dupla tributação da renda, que devem se *sobrepôr*.

Nesse sentido lecionam Alberto Xavier, José Henrique Longo e Sérgio André Rocha, respectivamente:

Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição à base de cálculo do imposto (lucro líquido da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado) dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em

atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária exclusiva.⁸

Se o Brasil é signatário da Convenção de Viena que prescreve a interpretação dos Tratados tendo em conta a boa-fé das partes (artigo 31), não é razoável (artigo 32) que se permita o uso de ficção em legislação de origem interna para fraudar o artigo 7º do Tratado que impede a incidência do IRPJ e da CSL sobre o lucro de controlada ou subsidiária na Espanha.⁹

... o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar que "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". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.¹⁰

Digna de nota, também, é a seguinte passagem do voto de relatoria do ex Cons. Marcos Shigueo Takata no Acórdão nº **1103-001.122**:

Como o **pressuposto** é a **constitucionalidade** do art. 74 da MP 2.158/01, só posso concluir que o regime de *transparência fiscal* adotado **não tem como materialidade** os **dividendos**, pois, como se viu, não há como se tributarem **dividendos fictos** ou dividendos distribuídos fictamente. *Adiante esclareço a materialidade do art. 74 da MP 2.158/014.*

A técnica de tributação *não pode ser manejada* ou manipulada para alcançar **materialidade** ou seu **aspecto temporal** por **ficção legal**, nos termos deduzidos alhures.

(...)

Pelo art. 74 da MP 2.158/01 não se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

O **art. 10 dos tratados em discussão**, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes, **não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada** domiciliadas num dos Estados contratantes: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

Prossigo.

Como acentuei alhures, o regime de CFC (Controlled Foreign Corporations) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva. É um **regime de transparência fiscal distinto** do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de **considerar** os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como auferidos **diretamente** pela controladora ou coligada-participante no Brasil.

⁸ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 2010. P. 380.

⁹ LONGO, José Henrique. O Lucro de Subsidiária no Exterior e o Tratado Internacional. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. 2007. P. 309.

¹⁰ ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética. 2012. P. 408.

Logo, o regime de CFC do Brasil, aperfeiçoado pelo art. 74 da MP 2.158/01, é o da tributação dos lucros auferidos no exterior pela pessoa jurídica no País, por meio ou por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior.

Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre os lucros da investida no exterior que são considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil.

(...)

Sobre o tema, aliás, sempre me manifestei contrário à tributação ora pretendida quando integrante da Turma Ordinária, conforme atesta, por exemplo, o Acórdão nº **1201-002.697**.

Posteriormente, em sessão de 12 de novembro, esta C. 1ª Turma da CSRF, em julgamento do qual participei (Acórdão nº **9101-005.809**), afastou a tributação em caso semelhante, de acordo com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004, 2005

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA FORA DE PARAÍSO FISCAL OU PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS NA APURAÇÃO DA INVESTIDORA BRASILEIRA. JULGAMENTO STF. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EFICAZ.

No julgamento da ADI nº 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a deliberação e concordância necessárias sobre essa hipótese específica, dentro da matéria apreciada, para promover o controle de constitucionalidade concentrado pretendido pela Ação proposta, capaz de produzir efeitos erga omnes.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ONERAÇÃO DOS LUCROS PRÓPRIOS DA ENTIDADE ESTRANGEIRA. APLICAÇÃO DO ART. 7º. BLOQUEIO DAS NORMAS DOMESTICAS.

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de verdadeira norma CFC (Controlled Foreign Corporation rule) por considerar totalmente transparentes as empresas controladas e coligadas no exterior, mas não possui a justificativa e a finalidade típicas, antiabusivas, o que permitiria a sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas entre os Estados com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do posterior art. 74 da MP nº 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo uma norma de bloqueio que impede a incidência regular da legislação doméstica que promove tal oneração fiscal, prevalecendo, assim, o disposto no pacto internacional, como o previsto no comando do art. 98 do Código Tributário Nacional, reiteradamente confirmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Do voto condutor desse precedente, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que foi por mim acompanhado, extrai-se que:

É certo, então, que a Convenção firmada com a Argentina deve ser observada.

(...)

No entender desse Conselheiro, que se alinha às citações acima colacionadas, é evidente e inquestionável estarmos diante da tributação do lucro auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido é a lição do ex-conselheiro e Professor Luís Flávio Neto¹¹ (Relator do tão emblemático v. Acórdão nº 9101-002.332, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF e publicado em 14/07/2016, em que restou vencido por voto de qualidade, em robusto, profundo e histórico embate acadêmico com, o também ex-conselheiro e Professor, Marcos Aurélio Pereira Valadão) que objetivamente comenta e conclui sobre a regra da tributação dos lucros das empresas, dentro das disposições padrão da CM-OCDE, como é no caso da Convenção firmada com a Argentina:

No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CM-OCDE, consta a regra de que os lucros de empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os aufere. É o que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos “lucros das empresas”, prevista no tratado Brasil-Países Baixos, em seu art. 7º.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos possam ser tributados pelo Estado da fonte, à alíquota máxima de 15%, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.

É o que se dá no art. 10º da Convenção Brasil-Países Baixos o qual estabelece que os dividendos pagos por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, pelos Países Baixos, à alíquota máxima de 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.

(...)

É possível compreender que, caso o Brasil e os Países Baixos houvessem consentido em permitir que as suas respectivas legislações domésticas CFCs incidissem à revelia do art. 7º do acordo de bitributação celebrado, teriam formalizado um protocolo ou outro instrumento hábil neste sentido.

(...)

Por meio das evidências colhidas dos contextos intrínseco e extrínseco (primário e secundário) do acordo Brasil-Países Baixos, adotado como exemplo para a análise do tema proposto, foi possível aferir que o art. 10 daquele tratado não se presta à tutela de tutela de “dividendos” fictos, mas apenas de “dividendos pagos”, exigindo-se, para tanto, efetiva transferência de titularidade dos recursos ou diretos da sociedade ao acionista.

(...)

¹¹ A Tributação Brasileira dos Lucros de Empresas Controladas em Países com Acordo de Bitributação. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; COSTA, Alcides Jorge. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo : Quartier Latin, 2016. pp. 237 e 250.

Nesse cenário, todas as evidências analisadas corroboram com a conclusão de que a categoria de rendimentos onerada pela tributação brasileira dos lucros de controladas no exterior deve ser sob o escopo do art. 7 do acordo BrasilPaíses Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordo de bitributação celebrados.

Como consequência, na presença do acordo Brasil-Países Baixos e potencialmente de outros tratados, a legislação brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior deixa de ter eficácia, pois o país de residência destas terá competência exclusiva para tributar os lucros de suas residentes (art. 7º). Nosso país, por sua vez, solenemente acordou exercer a sua competência tributária quando dividendos forem pagos à controladora brasileira. Pacta sunt servanda. (destacamos)

Não se sustenta a afirmação que prevaleceu no v. Acórdão, ora recorrido, como singular fundamento para justificar a suposta inexistência conflito ou antinomia com os Tratados internacionais, de que não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal.

(...)

E, primordialmente, tais resultados positivos (lucros proporcionais) foram auferidos pelas próprias e individuais operações da entidade estrangeira, domiciliada na Argentina, apurados dentro de sua jurisdição fiscal e regras contábeis.

Ainda que se entenda, na verdade, estar se tributando lucro da empresa residente no Brasil – conforme vem sido defendido pela Fazenda Nacional -, os fundamentos por trás de tal entendimento acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda, contornem dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários inflados e indevidos a simples método contábil, pontualmente jurisdicizado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

Por sua vez, ainda que seja matéria atualmente incontroversa, é prudente frisar a relação de prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a natureza de norma de bloqueio em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Destaque-se que a inserção do art. 98 no CTN confirma a intenção de se assegurar a lealdade doméstica às avenças internacionais, protegendo-as dos câmbios políticos internos, atribuindo rigidez total às suas disposições e segurança jurídica aos contribuintes alcançados pelos Acordos e Convenções.

Assim, uma vez claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP nº 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Argentina, efetiva-se o mencionado bloqueio normativo, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos (...)

Esse mesmo entendimento também prevaleceu no Acórdão nº **9101-006.097**, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Transcrevo a seguir parte do respectivo voto condutor, da Conselheira Livia De Carli Germano:

(...)

Dessa forma, não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior, mas sim estabeleceria a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio vale, no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 -- vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão -- foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido “interpretar” o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição de da IN 213/2002 (art. 7º, §1º). Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015, dentre outros).

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela lei brasileira de tributação universal, antes da Lei 12.973/2014, consistia nos lucros das coligadas e controladas no exterior.

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7º de tais acordos.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel¹² - em tradução livre: se

¹² VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

(...)

O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que **seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas)**.¹³

Neste sentido, “é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.”¹⁴

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque “O acórdão [do STJ] revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal.”

(...)

Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da autuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista os acordos de bitributação firmados entre Brasil e, respectivamente, Luxemburgo e Espanha.

Embora a análise desse último precedente tenha se dado sobre distintos Tratados (Espanha e Luxemburgo, e não Argentina), o raciocínio desenvolvido no julgado aplica-se perfeitamente à hipótese dos autos.

Feitas essas considerações, entendo que a tributação ora pretendida não se sustenta.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.

¹⁴ GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.

Luis Henrique Marotti Toselli