



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

Processo n° 16561.720135/2013-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.382 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria LUCROS NO EXTERIORIOR - TRATADOS
Recorrente ALUMINI ENGENHARIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. AGENTE COMPETENTE. REQUISITOS ATENDIDOS. PROVAS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Descabe a nulidade do lançamento quando a exigência Fiscal foi lavrada por pessoa competente, atendendo a todos os requisitos exigidos pela legislação e se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis à constituição do lançamento, inexistindo qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da pessoa jurídica autuada.

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

COLIGADAS. PAÍS SEM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. Por força da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIN) n° 2.588, a regra prevista no caput do art. 74 da MP n° 2.15835, de 2001, não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

BRASILCHILE. BRASILARGENTINA. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADORA NACIONAL. AUSÊNCIA DE ANTINOMIA. Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n° 2.15835, de 2001. No caso concreto, os Tratados firmados pelo Brasil com o Chile e a Argentina não impedem a tributação do resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA APLICÁVEL À CSLL. Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos retroativos da Lei n. 13.202, de 2015, expressamente interpretativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em superar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido; por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por insuficiência de fundamento na autuação, suscitada de ofício pelo relator, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca (relator); e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: a) por unanimidade, em dar provimento ao recurso quanto à exigência sobre os lucros auferidos pela empresa coligada Obras Civiles Andinas, votando pelas conclusões os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Maria Lúcia Miceli; b) por maioria, em negar provimento ao recurso quanto à tributação dos lucros auferidos por empresas situadas no Chile e Argentina (exceto da coligada Obras Civiles Andinas), vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães Fonseca (relator), Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias; e, por unanimidade de votos, em rejeitar as alegações de inconstitucionalidade e da ilegalidade da exigência de juros sobre a multa de ofício e o pedido de compensação de saldos negativos de IRPJ/CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado.

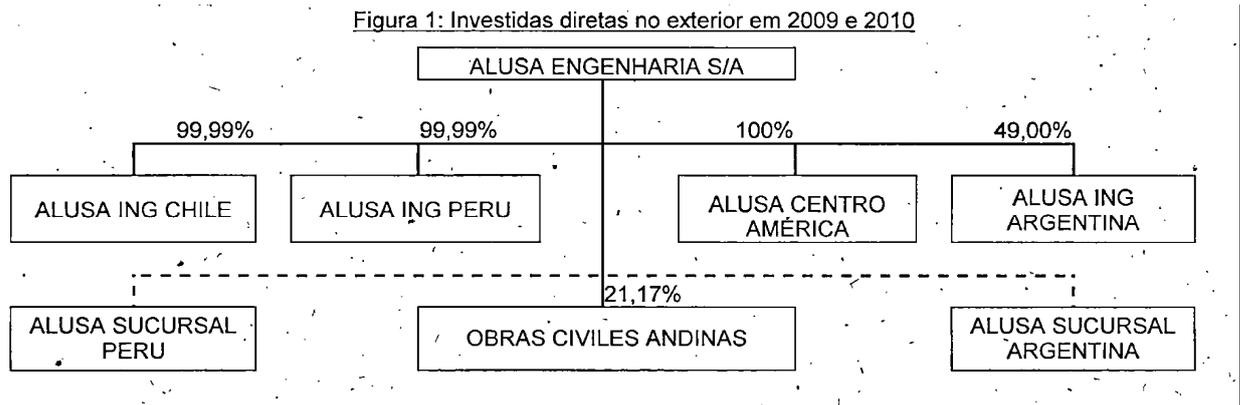
Participaram do presente julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o processo de auto de infração lavrado em desfavor do recorrente, em recuperação judicial, para se exigir crédito tributário relativo ao IRPJ e a CSLL, apurado, no anos calendário de 2009 e 2010, tendo por base de incidência os lucros auferidos por empresas estabelecidas no exterior, nas quais o contribuinte detem participação societária.

Pelo relato fiscal, a empresa teria deixado de adicionar parte dos lucros acima referidos, mormente por força de dois tratados internacionais firmados pelo Brasil juntamente com a Argentina e Chile, para evitar bitributação.

Objetivamente, o contribuinte manteria no Chile, na Argentina, na Costa Rica e Peru investimentos em empresas cujos resultados são objeto da autuação ora polemizada. A estrutura societária, em questão, seria assim representada graficamente (figura retirada do TVF - e-fl. 1.857):



Calcando-se nas regras de TBU, efetuadas as compensações com prejuízos fiscais observados nas empresas estrangeiras, acumulados até o exercício fiscalizado, e dos valores efetivamente pagos pela recorrente aos Fiscos Argentinos e Chilenos, lavrou-se o auto de infração ora polemizado para se exigir as exações aqui examinadas sobre saldo de lucros remanescente, adicionado, com espeque nos preceitos do art. 25 da Lei 9.249/95, com a redação dada pela MP 2.158-35/01, ao lucro líquido do contribuinte nos anos de 2009 e 2010.

Regularmente intimado do lançamento acima, o recorrente opôs, em 2013, sua impugnação administrativa sustentando, em apertada síntese:

a) a precedência hierárquica dos tratados firmados pelo Brasil com o Chile e Argentina sobre a legislação ordinária brasileira, premendo, pois, pela improcedência da exigência fiscal em testilha;

b) a aplicação dos aludidos tratados à CSLL;

c) sucessivamente, a ilegitimidade do art. 74 da MP 2.158-35/01 seja por ofensa ao art. 146, III, "a", da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB - (mormente por entender ter havido uma usurpação da competência atribuída à Lei Complementar para definir o fato gerador dos tributos), seja por aviltar os conceitos constitucionais de renda e lucro estampados, respectivamente, nos arts. 153, III, e 195, I, "c" e ainda a definição constante do art. 43 do CTN;

d) ainda de forma subsidiária, a impossibilidade de se exigir o crédito tributário em comento, tendo em conta o fato da empresa ter apurado, nos anos-calendário fiscalizados, saldos negativos de imposto e contribuição, tendo havido recomposição, apenas parcial, dos tributos devidos, sem se abater os valores retidos na fonte e as estimativas pagas durante aquele período.

Arguiu, mais, o recorrente, a inconstitucionalidade da Multa de Ofício aplicada, em razão de seu caráter confiscatório, premendo pelo seu afastamento ou, quando

menos, a sua redução à 20%, a impossibilidade da cumulação de juros sobre multa de ofício, além da própria ilegalidade da cominação dos referidos juros de mora calculados pela variação da SELIC.

Instada a se pronunciar sobre as razões de insurgência do contribuinte, a DRJ de Salvador houve por julgá-las improcedentes, mantendo-se na íntegra o lançamento. Os fundamentos da decisão acima são resumidos na ementa abaixo transcrita:

LUCRO NO EXTERIOR. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM O ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, de 2001.

Inexiste incompatibilidade entre o art. 74 da MP nº 2.158-35 e os tratados para evitar dupla tributação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre a multa de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

TAXA SELIC.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo, na esfera administrativa, a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA INAPLICÁVEL À CSLL.

A extensão das disposições de tais convenções à CSLL condiciona-se à imprescindível notificação da instituição desta contribuição às autoridades competentes dos Governos Estrangeiros envolvidos em tais tratados, porquanto as regras dos acordos internacionais devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida em relação aos fatos que levaram à manutenção do IRPJ impõe-se também à CSLL, naquilo que for cabível, uma vez que ambos os lançamentos estão assentados nos mesmos elementos de prova.

A empresa foi intimada do resultado do julgamento acima em 06 de fevereiro de 2018 (e-fl. 2.032), tendo interposto seu recurso voluntário em 07 de março daquele mesmo ano (e-fl. 2.034), por meio do qual argui, em adição aos argumentos já despendidos em sua impugnação, o que se segue:

a) preliminarmente, a nulidade do acórdão da DRJ por ter deixado de aplicar, ao caso concreto, a decisão do STF proferida nos autos da ADI de nº 2.588, notadamente em relação à empresa Argentina "Obras Civiles Andinas", na qual deteria participação diminuta e, portanto, se caracterizaria como mera coligada;

b) a aplicação dos tratados à CSLL por força de disposição legal nova expressa, a saber, a Lei 13.202/15

c) sucessivamente, a impossibilidade de aplicação do art. 74 às Coligadas, por força, igualmente, do entendimento sedimentado pelo STF por ocasião do julgado anteriormente citado.

Vale destacar que o recorrente não reprisou o pedido concernente à ilegalidade da cominação de juros calculados pela variação da SELIC.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, pelo que, dele tomo conhecimento.

I - Preliminar - Nulidade do Acórdão Recorrido.

Nos termos do art. 28, parágrafo único, da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999, que trata das ações de controle concentrado de constitucionalidade de atos e normas legais e infralegais, eventual decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ADI ou ADC tem efeitos *erga omnes*, se aplicando a todos e vinculando, expressamente, *in totum* os órgãos da Administração Pública e do Judiciário (das três esferas da Federação). Veja-se

Parágrafo único - A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

O conhecimento, portanto, de matéria submetida ao rito preconizado pela predita Lei é mandatório, mesmo que determinada questão não tenha sido, de imediato, suscitada pelos interessados em processos judiciais ou administrativos. Ao que nos interessa, diga-se, entendo inaplicáveis à questões sobre cuja tese exista decisão proferida em ADI ou ADC, as limitações descritas pelos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235, não se operando, neste particular, a preclusão.

No caso concreto, quando da lavratura do auto de infração em exame, e, mesmo quando da oposição da impugnação administrativa pelo contribuinte, inexistia, no âmbito do controle concentrado, qualquer decisão acerca da compatibilidade (ou não) da MP 2.158-35/01, mormente em relação às regras contidas no art. 74, núcleo temático do processo em apreço. A decisão do Supremo Tribunal Federal proferida nos autos da ADIn de nº 2.588, que firmou a tese da inconstitucionalidade parcial daquele preceito, especificamente, quanto a tributação dos lucros de empresas **coligadas**, somente foi publicada em 10/02/2014. Por esta razão, este *decisum* não teria sido aventado até então.

Nada obstante, o acórdão ora recorrido foi proferido em 22/03/2018, quando, então, já estava vigente, e com plena eficácia, o entendimento plasmado na aludida ADIn

2.588, de sorte que, como posto acima, o seu conhecimento, e aplicação pela DRJ, era impositivo. Neste passo, há, de fato, potencialmente, uma nulidade a ser verificada neste último *decisum*, principalmente se se identificar a veracidade das alegações trazidas pela empresa em suas razões recursais, quais sejam, de que uma das empresas investigadas pela D. Fiscalização era, efetivamente, mera coligada do contribuinte.

Especificamente, o insurgente afirma que a sua participação na companhia "Obras Civiles Andinas" era de apenas 31,76%, em 2009, e 21,17%, em 2010 (fato atestado e reconhecido pela própria Autoridade Lançadora, conforme quadro demonstrativo reproduzido no relatório que precede este voto). Em princípio, portanto, em tese, o precedente do STF seria aplicável ao caso.

Todavia, é preciso lembrar que o controle de uma sociedade não se dá, exclusivamente, por meio de sua participação direta. Semelhante controle também poderá se dar indiretamente, como se depreende das disposições do art. 243, § 2º, da Lei 6.404/75 (Lei das S/A), cujo teor reproduzo abaixo:

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Como se depreende dos documentos juntados e-fls. 367 e 368, observa-se que a empresa "Obras Civiles Andinas" tinha a sua composição societária compartilhada entre o contribuinte, como já dito, e também pelas empresas Tel3 S/A, com 36,48% em 2009 e 44,77% em 2010 e Obras Andinas S/A, detentora de 31,76% em 2009 e 37,60% do capital em 2010. A fim de alcançar a certeza absoluta de que a recorrente não era, realmente, controladora daquela sociedade (tendo em conta a regra contida no citado art. 243, § 2º), seria premente investigar também a composição societária daquelas duas outras companhias.

Compulsando-se os autos, contudo, não localizei quaisquer documentos que pudessem atestar a divisão do capital social da Tel3 S/A, nem tampouco, da empresa Obras Andinas S/A. Das DIPJs juntadas à e-fls. 122 a 175 (AC2009) e 176 a 246 (AC2010), contudo, não se extrai qualquer informação acerca de uma eventual participação da recorrente nestas últimas duas companhias e, como não houve qualquer trabalho investigativo por parte da D. Fiscalização a fim de se contrapor aos dados contidos nas aludidas DIPJs, torna-se imperioso tomá-las como verdadeiras.

Assim, toma-se como axioma a informação de que a empresa Obras Civiles Andinas é, meramente, coligada da empresa recorrente.

Neste passo, e considerando-se aplicável ao caso concreto o entendimento do Supremo externado por ocasião do julgamento da ADin 2.588, há que se reconhecer o vício de nulidade do acórdão recorrido por omissão.

Dito isto, o caso encerraria duas soluções:

a) decretar-se a predita nulidade, determinando-se, neste passo, o retorno dos autos à instância inferior para que esta questão específica seja apreciada pela DRJ;

b) suprir-se a nulidade em tela, com espeque nos preceitos do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72 e, assim, dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Como o vício apontado pelo recurso voluntário não afeta a integralidade da decisão recorrida, nem tampouco traz qualquer iliquidez ao próprio ato de lançamento, entendo que a solução descrita no item "b" acima é, não só a mais apropriada, como, inclusive, a única solução técnico-processual correta.

É verdade que o pedido do contribuinte, concernente à aplicação dos efeitos da ADin 2.588 é sucessivo e, caso o apelo seja provido em relação à totalidade do crédito, restará prejudicado.

Nada obstante, e até para que se possa aplicar a regra contida no citado art. 59, § 3º, tomo a liberdade de enfrentar, desde logo a questão, e assim, seja por força dos preceitos do art. 28, parágrafo único, da Lei 9.868/99, anteriormente invocada, seja em razão da regra contida no art. 62, § 1º, II, do RICAR, invocar e reproduzir, para os fins do § 2º do dispositivo regimental retro, a ementa da ADin 2.588:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da

*normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: **2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”**; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, **para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001**, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.*

Os trechos acima grifados são suficientemente claros quanto abrangência do julgado acima tratado; empresas coligadas à pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida **não se sujeitarão à regra encartada no art. 74 da MP 2.158-35/2001**. Quanto aos efeitos, e a sua vinculação, inclusive, aos órgãos administrativos, veja-se a decisão final extraída da ata de julgamento, reproduzida na ementa do julgado ora tratado:

*Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou 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), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.*

Como demonstrado pelo contribuinte a Argentina exige o chamado *impuesto a las ganancias*, tendo a própria fiscalização compensado os valores pagos pela empresa ao país andino com parcela do crédito aqui apurado.

Roma locuta quaestio finita. A decisão ora tratada e os fatos demonstrados não me permitem concluir de outra forma, até em respeito aos preceitos do art. 62 do RICARF; os lucros observados pela empresa Obras Civiles Andinas não poderiam ser objeto de tributação na forma do art. 74 da MP 2.158-35/2001

Assim, socorrendo-me das disposições do art. 59, § 3º do Decreto 70.235, supro a nulidade aventada para, destarte, dar provimento, neste ponto, ao recurso voluntário.

II - Mérito.

Apenas para contextualizar e delimitar a matéria em julgamento, esclareça-se que a D. Autoridade Fiscal não apurou lucro tributável em relação aos investimentos havidos pela Recorrente no Peru, pelo que, inclusive, todos o argumentos deduzidos pelo contribuinte

ficaram adstritos às exigências concernentes às empresas estabelecidas no Chile e na Argentina.

Quanto a Costa Rica, o contribuinte deduz, objetivamente, sobre a inconstitucionalidade da MP e, outrossim, sobre a questão afeita ao saldo negativo.

Se, eventualmente, decidir-se por dar provimento ao Recurso Voluntário quanto as exigências efetivamente apuradas pela D. Auditoria Fiscal, portanto, cancelar-se-á, quanto Argentina e Chile, restando as questões sucessivas.

Dito isto, passo ao exame do mérito do apelo.

II.1 - Prefacialmente.

De antemão, e para firmar as balizas deste julgamento, nunca se aventou controvérsia sobre a superioridade hierárquica dos tratados em face da legislação ordinária federal que o precede ou aquela que lhe for ulterior.

Particularmente, e não obstante o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal acerca da paridade hierárquica entre os tratados e a legislação ordinária nacional (v. acórdão proferido no RE nº 80.004, publicado na RTJ 83/809, rel. para o acórdão Cunha Peixoto), a redação do art. 98 do CTN deixa extreme de dúvidas a **especificidade daqueles últimos**, se e quando observada, neles, a natureza contratual (comutativa e bilateral).

Neste passo, os possíveis, e aparentes, conflitos havidos entre leis ordinárias novas e as normas estabelecidas pelos tratados bilaterais, notadamente em matéria tributária, seriam resolvidos pela regra contida no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil. Em outras palavras, não haveria uma prevalência dos tratados em relação à legislação ordinária pátria em razão de um alegada supremacia hierárquica; semelhante prevalência seria observada, tão só, por conta da especificidade da matéria versada pelo tratado, que somente poderia ser modificado caso se verificasse disposição legal a tratar, exclusiva e explicitamente, do mesmo objeto daquela convenção. Assim se posicionou o próprio STF nos autos da CR de nº 8.279-Argentina, como bem lembra Leandro Paulsen ao invocar trecho do voto do Min. Celso de Mello:

A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno somente ocorrerá - presente o contexto de eventual antinomia com o ordenamento doméstico - , não virtude de inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posteriori derogat priori) ou, quando cabível , do critério da especialidade.¹

Na seara tributária, os tratados bilaterais tem como objeto uma relação jurídico-normativa específica: a relação bilateral e comutativa havida entre o Brasil e o Estado Internacional. Como consentâneo lógico, ainda que inexistente uma hierarquia entre o tratado e a lei ordinária, é fato que esta última somente terá o condão de revogar aquele último caso venha a tratar, exatamente, do matéria objeto do Acordo, qual seja, "*a relação bilateral e comutativa*" ali pactuada.

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário a Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 835/836.

Sabendo-se, todavia, que a competência privativa para representar o Brasil e, particularmente, para celebrar tratados internacionais, é do Presidente da República, conforme preceitua o art. 84, VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil, nenhuma lei, que não as de iniciativa do Chefe do Executivo, poderia derogar ou revogar os tratados firmados por nosso País. As hipóteses, portanto, de derrogação ou mesmo revogação de tratados bilaterais firmados pelo Brasil são restritíssimas.

Dito isto, assento uma premissa que deve nortear, principalmente, a minha análise acerca do tema principal deste julgado: a existência ou não de um conflito (aparente) entre as regras brasileiras sobre "Tributação em Bases Universais" e os Tratados bilaterais e comutativos firmados por Brasil, Chile e Argentina.

II.2 O art. 7º da "Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda" proposta pela OCDE e adotada tanto no acordo firmado com o Chile, como aquele pactuado com a Argentina.

Como os dois Tratados invocados no processo dispõe regras similares acerca da bi-tributação, reunirei os meus argumentos num único tópico; o entendimento que defendo e propago sobre tema, verdade seja dita, é uno e não variará em relação aos dois Acordos em exame.

Pois bem. O contribuinte afirmou não ter oferecido a tributação, no Brasil, os lucros verificados nas empresas estabelecidas no Chile e na Argentina, nos anos calendários de 2009 e 2010, por força de Convenções destinadas "a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda", firmadas entre o Brasil e Chile, (promulgada pelo Decreto 4.852/2003), e entre nosso país e a República Argentina (promulgada pelo Decreto 87.976/82). Destes "Tratados", convêm, num primeiro momento, transcrever o art. 2º, chamando-se especial atenção ao preceito contido em seu § 4º da Convenção firmada com o Chile e 2º do Acordo pactuado com a Argentina (cujos textos são idênticos):

A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre quaisquer modificações substanciais que ocorram em suas respectivas legislações tributárias.

A meu ver, a regra acima já deixava evidente que as disposições contidas nas Convenções em testilha se estendiam, também, à CSLL, caso, de fato, se entenda aplicáveis os Acordos ao caso concreto. Nada obstante, com o advento da Lei 13.202/15, art. 11, a discussão sobre aplicabilidade ou não dos Tratados à CSLL, quando inexistentes notificações do Brasil à sua contraparte, perdeu o objeto. Com efeito, o citado preceptivo, dotado, expressamente, de caráter interpretativo e, nesta esteira, com efeitos retroativos (art. 106, I, do CTN), assim dispôs:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Desta sorte, e me antecipando a uma das questões trazidas pelo recurso voluntário, caso se entenda aplicáveis as regras encartadas nas Convenções acima mencionadas para afastar a exigência do IRPJ, as mesmas conclusões serão extensíveis ao lançamento relativo a CSLL.

Passo seguinte, analisemos, aqui, e em especial, os preceitos do artigo 7º do Tratados em questão (cujos conteúdos também são comuns a ambos Acordos):

ARTIGO VII

Lucros das empresas

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

Sobre a discussão se os tratados firmados pelo Brasil sofreram ou não eventual influência da OCDE (não obstante não ser signatário dela) ou da Convenção Modelo da ONU, me permitam uma impertinência: em verdade, pela análise especificamente destas convenções, o Brasil, parece-me, se apropriou daquilo que lhe atendia e ignorou tudo o mais que não satisfazia a sua política tributária (interna ou internacional).

No que tange ao artigo acima, a semelhança de seu texto ao da Convenção Modelo da OCDE é tangível (ainda que o mesmo não possa ser afirmado em relação à outras disposições da Convenção). Como, entendo, há neste preceito inegável influência da Convenção Modelo da OCDE, considero pertinente, trazer aqui, as ponderações da tratada organização a seu respeito:

Este artigo aloca competências tributárias com relação aos lucros das empresas de um Estado Contratante, desde que tais lucros não estejam sujeitos a diferentes regras em outros Artigos da Convenção. Ele incorpora o princípio básico de que, a não ser que a Empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente situado no outro Estado, os lucros daquela empresa somente poderão ser tributados neste outro Estado, a não ser que esse lucros se enquadrem categorias de lucro para os quais outros Artigos das Convenção atribuam competências tributárias para aquele outro Estado (OCDE Tax Convention on Income and on Capital, in André Rocha, Sérgio. Política Fiscal Brasileira. 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2017, p. 50).

O preceptivo supra reproduzido, e as considerações também destacadas anteriormente, não me permitem concluir, como feito pela DRJ e pela Autoridade Lançadora, de que tais disposições estariam, de fato, em concordância com as disposições do art. 74 da MP 2.158-35. Verdade seja dita, não existe conflito entre o Tratado e a norma infraconstitucional pátria... o que há, como já dito, é, com base nos preceitos do art. 2º, §2º, da LICC, uma precedência do tratado em face das normas ordinárias nacionais brasileiras, tendo em conta a especificidade da matéria ali tratada.

Basicamente, a MP 2.158-35 vai discorrer sobre a tributação em bases universais; isto é, o art. 74 do predito diploma legal representaria, no âmbito infraconstitucional, a positivação do princípio da universalidade da renda ou da "tributação em bases universais". Trata-se, pois, de uma regra geral a regular a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a totalidade/universalidade da base de cálculo das exações em testilha, compreendendo-se, pois, tanto o lucro verificado no Brasil, como aquele observado no exterior.

Os tratados para evitar bi-tributação, mormente aqueles similares ao ora examinado, conformam, também como já afirmado, regra específica, cuja aplicação precede à da norma geral, nos termos do já citado art. 2º da LICC. E isto, de per si, já me seria suficiente para afirmar a incorreção do ato de lançamento questionado e, por conseguinte, das conclusões exaradas pela DRJ.

Nada obstante, outros pontos devem ser enfrentados.

II.2.1 O lucro visado pela MP 2.158 é aquele efetivamente apurado pela empresa estabelecida no exterior

Primeiramente é importante frisar que aqueles que defendem que a MP 2.158 objetivava a tributação dos lucros da própria empresa nacional (pelo que, sustentam, não haver incompatibilidade entre a regra ali assentada e os tratados internacionais para evitar dupla tributação), usualmente se calcam em duas teses **antinômicas**, destaque-se:

a) o fato signo-presuntivo de riqueza alcançado pelos preceitos do art. 74 da MP acima se definiria pelo acréscimo patrimonial advindo da avaliação dos investimentos havidos no exterior, via MEP; ou, de forma excludente

b) a riqueza, cuja tributação se pretende, recai sobre alcunhados "dividendos fictos" ou presumidamente pagos à controladora nacional.

No caso vertente, vejam bem, nem a D. Autoridade Lançadora, nem tampouco a DRJ, apontam, de forma clara, objetiva e explícita, qual seria o seu marco teórico para sustentar, no caso, que a exigência constituída por meio do auto de infração ora polemizado seria, em verdade, o próprio lucro da recorrente verificado no Brasil. Limitam-se, ambos, a afirmar que as grandezas tributadas seriam próprias da companhia brasileira, não havendo exigência sobre lucros apurados por empresas estabelecidas no exterior.

Venia concessa, entendo haver, nos dois atos, uma falta de fundamentação argumentativa preocupante, notadamente quando, como já dito, as duas teses aventadas anteriormente são incompatíveis entre si... e, neste particular, ao não aventar qual seria o fundamento teórico a dar sustentação a suas conclusões, tanto a Autoridade Fiscal, como a Turma *a quo*, criaram obstáculos à defesa do contribuinte.

Semelhante vício não foi aventado pelo recorrente; nada obstante, por se tratar de matéria de ordem pública, seria possível invocar uma preliminar de mérito de ofício e, assim o fazendo, reconhecer, de plano, a nulidade de ambos atos.

Todavia, e até mesmo por força do já invocado art. 59, § 3º, entendo que, a par de qualquer mácula no lançamento e, também, na decisão recorrida, é perfeitamente possível, a este relator, julgar o mérito da demanda, já que, pelos entendimentos que venho adotando em casos similares, o lançamento seria, a toda monta, improcedente.

Agora, como nenhuma das teses lembradas linhas acima foram de qualquer sorte aventadas no processo, farei uma abordagem mais ampla sobre o tema.

Pois bem, como já dito tanto a Fiscalização, como a DRJ, sustentam, *in casu*, que a Lei 9.249/95, com a redação que lhe foi dada pela MP 2.158-35, estaria exigindo a tributação do lucro verificado aqui no Brasil e não aquele apurado no Chile e na Argentina, afastando-se, pois, a regra do art. 7 de ambos Tratados.

Com o devido respeito, mas tal entendimento não pode prevalecer... a disposição contida no art. 7º dos mencionados Acordos não teria razão de ser (ou seria letra morta) caso prevalecesse a posição externada pela Autoridade Fiscal e pela DRJ (ou de outra sorte, seria desnecessária à exceção tratada no item I, despendida para o caso de se existir um estabelecimento fixo).

Explicando melhor, caso as Convenções pretendessem reservar a competência "*do outro estado contratante*" para tributar os lucros verificados por empresa sediada fora dele, restringindo tal regramento somente, como defendem, v.g., aos tributos sujeitos a regra de substituição por retenção, não teríamos, aqui, necessidade de regramentos de tributação internacional.

II.2.1.a - O lucros tributados na forma do art. 74 da MP 2.158 não decorrem ou não podem decorrer da reavaliação de investimento via MEP.

Atendo-me à primeira tese anteriormente mencionada, a fim de justificar o entendimento de que a grandeza tributada, aqui, seria o lucro da própria controladora, o seus adeptos sustentam que o art. 74 da MP 2.158-35 teria criado uma exceção à regra de neutralidade do MEP - Método de Equivalência Patrimonial-, autorizando, neste particular, a tributação da variação patrimonial observada na empresa nacional, concretizada, contudo, apenas pela adição dos lucros observados no exterior, sem se considerar os demais efeitos deste método.

Contudo, o art. 25 da Lei 9.249 é absolutamente claro no sentido de que almeja, ali, a exigência das exações em bases universais. Isto é, a norma em referência busca a tributação de "lucros" verificados no exterior, sem prejuízo da manutenção das regras atinentes à reavaliação de investimentos preconizada pelo antigo art. 388 do RIR:

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

Verdade seja dita, se as variações patrimoniais decorrentes da reavaliação de investimentos por meio de MEP pudessem impactar o lucro real das companhias e empresas nacionais, os arts. 74 da MP 2.158 e 25 da Lei 9.249 perderiam, a toda monta, a sua utilidade, pois não estaríamos de fato, tratando da exigência do IRPJ e da CSLL em bases Universais, mas, apenas, tributando os ganhos patrimoniais observados tão só no Brasil, decorrente se simples variação do valor do patrimônio líquido das companhias (ocorrida pelo aumento do

valor dos investimentos por elas havidos)². Estaríamos de volta a tributação conforme o princípio da territorialidade (como contraponto ao princípio da tributação global ou universal³).

O § 6º, acima, contudo, deixa extreme de dúvidas que:

a) o art. 25 não trata do resultado da reavaliação, via MEP;

b) as variações do patrimônio líquido, decorrentes das reavaliações de investimentos, **continuam neutras do ponto de vista fiscal**.

Como reforço de argumentação, vale destacar que a Instrução CVM 247/96, que nada mais faz que consolidar as regras atinentes ao MEP, pulverizadas ao longo da Lei 6.404 e nas normas fiscais (como o Decreto-lei 1.596), aponta, principalmente em seus arts. 9º a 12, de forma claríssima, que o MEP não será determinado, exclusivamente, pelos lucros, mas também por outras variáveis, incluindo-se, aí, os prejuízos, lucros acumulados, reavaliações de ativos, etc. O resultado do MEP, por certo, não se confunde com os lucros apurados pela companhia no exercício social (não obstante poder compô-lo).

Neste passo, a conclusão de que estaríamos diante de uma exceção à regra geral de neutralidade do MEP é, quando menos, obscura... em momento algum, o art. 25, que trata da tributação internacional dos lucros, afirma, contextualiza ou intenciona dizer que os resultados ali perqueridos decorreriam da variação patrimonial percebida em relação aos investimentos havidos pelas empresas nacionais. E a Lei 9.249 não faz, nem mesmo, referência aos preceitos que tratam do MEP (especificamente o art. 388 do RIR ou 21 do Decreto-lei 1.598/77):

Pelo contrário, o citado § 6º diz claramente que a tributação dos lucros verificados no exterior não prejudicará a reavaliação dos investimentos realizados via MEP, que continuará obrigatória e, outrossim, neutra. Outro entendimento, resultaria em fato, potencialmente, impensável:

a) a empresa teria os lucros percebidos por sua controlada tributados, como resultado da aplicação dos preceitos do art. 25 da Lei 9.249 (e, portanto, na ótica de quem defende tal tese, como receita, decorrente da reavaliação de seu investimento, tributável);

b) na hipótese da venda destes ativos, tendo em conta a reavaliação integral, via MEP, que lhe é obrigatória, observaria uma nova exigência fiscal, desta feita, sobre os ganhos de capital, **mesmo que o resultado do MEP, a par de lucros apurados, tenha sido negativo**.

² E aqui, vejam bem, estaríamos mudando o conceito jurídico de renda positivado no art. 43 do CTN, também em relação ao fato gerador ocorrido intraterritório; mudar-se-ia, pois, concepção há muito estabelecida de que, para se tributar a renda, no Brasil, ter-se-ia por imprescindível a sua efetiva realização (disponibilização econômica). Estar-se-ia mudando, pois, o conceito de renda realizada para o de renda corrente (o que, até então, só era admissível, justamente, para a tributação dos lucros verificados no exterior, mormente a partir da decisão proferida pelo STF nos autos da ADI 2.588).

³ Como bem lembra Macílio Tocano Franca Filho "o princípio da territorialidade significa que todas as situações jurídicas que dêem origem à produção de renda, por nacionais ou residentes, localizadas dentro do território do Estado, geram uma obrigação tributária". Ainda de acordo com o prefalado o autor, de outro turno, "segundo o princípio da base global do imposto de renda, passa a ser tributada a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos (nos mercados doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país (...)" (FILHO, Macílio Tocano Franca, Princípio da Tributação Internacional sobre a Renda, em RDDT nº 30, 1998, p. 75).

Ou seja, a consideração dos ditames do art. 25, *caput*, da Lei 9.249 (com a redação que lhe foi dada pela MP 2.159-35) como regra de tributação interna de resultado de reavaliação de investimento, poderia encerrar, em tese, *bis in idem*, culminando, pois, com a violação expressa e inegável dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

Além disso, vejam bem, o art. 25, supra tratado, não alcança os lucros observados pela Companhia ou Empresa nacional; seu objeto, é o lucro efetivamente apurado por suas controladas no exterior ou, noutra giro, a decisão do Supremo em relação às coligadas (e a inconstitucionalidade da norma em testilha quanto a esta situação) **não faria nenhum sentido**. Para tanto, transcrevo, abaixo, um trecho do voto condutor da ADI 2.588, em que a Relatora Min Hellen Grace assim ponderou:

4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º define empresa controlada como sendo aquela em relação à qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil.

A justificativa sustentada pelo Supremo para validar parcialmente a MP 2.158, foi de que, no caso das controladas, a empresa Nacional perceberia, ou deteria, de imediato *a disponibilidade jurídica da renda*, ainda que não deliberada a distribuição dos lucros apurados (já que a decisão, ao fim e ao cabo, quanto a destinação dos lucros caberia à controladora). Semelhante disponibilidade, contudo, não seria verificada em relação às coligadas!

Ora, estivéssemos tratando, de fato, de exceção parcial ao MEP, por que, então, a posição adotada pelo Supremo quanto às coligadas? Qual a relevância da disponibilidade jurídica da renda verificada no exterior para fins de reavaliação de investimento (que deverá ser feita, ainda que a empresa investida não seja controlada pela empresa nacional)?

A resposta é uma, e uma só: a exigência contida no art. 25 da Lei 9.249, não trata de dividendos (fictos ou reais), sobre o que me posicionarei mais adiante, muito menos se reporta ao resultado positivo do MEP; ***mas, isto sim, da disponibilidade jurídica dos lucros apurados pela controlada no exterior, antecipada por força do poder decisório de sua controladora.***

II.2.1.b - O fato signo-presuntivo de riqueza tributado conforme a regra inserta no art. 74 da MP 2.158-35 também não conforma a figura dos ditos "dividendos fictos".

No que tange a segunda tese comumente invocada para afastar a aplicação dos tratados em casos como o ora analisado, calca-se, verdadeiramente, num excesso de criatividade, *permissa venia*, ilegal.

Com efeito, pela tese em questão, o fato signo-presuntivo de riqueza perquerido pela norma contida no por vezes mencionado art. 74, como defende os seus adeptos, seria, em verdade, o que se convencionou chamar de "dividendos fictos". Neste caso, haveria uma dupla presunção:

a) uma primeira admitida como correta pelo próprio STF, quando validou os ditames do art. 74 do diploma legal supra, em relação à empresas controladas estabelecidas no exterior, em países sem tributação favorecida, em que se dispensa a aquisição da disponibilidade econômica (ou se o presume) como elemento tipo da concretização do fato gerador do IR e da CSLL;

b) e uma segunda, não prevista em lei e nem tampouco sancionada pelo Supremo, de que os lucros não distribuídos, seriam, presumidamente, pagos à controlada na forma de dividendos, o que afastaria a aplicação do art. 7 dos Tratados Modelo/OCDE e também do art. 10 (cuja norma isentiva trata, exclusivamente, dos dividendos efetivamente pagos).

A presunção encartada no item "b", contudo, não só não encontra amparo, insista-se, na decisão proferida por ocasião do julgamento da ADIn 2.588, como atenta, diretamente, contra os preceitos dos art. 132, II, 193, 194, 195 e, principalmente, o art. 201, todos da Lei das S/A. Com efeito, o art. 132, II, condiciona o pagamento de dividendos à deliberação por assembléia ordinária, sem a qual, não serão pagos aos acionistas; já os artigos 193 a 195, tratam de reservas que podem ser constituídas a partir do lucro líquido apurado; por fim, o art. 201 estabelece a origem dos valores a serem pagos a título de dividendos, estando suficientemente claro, aí, que a respectiva "base de cálculo" pode advir, não só do lucro líquido, como, também, da reserva de lucros ou, ainda dos lucros acumulados.

Ou seja, a figura dos ditos "dividendos fictos" parte de um pressuposto irreal de que:

a) haverá efetiva deliberação para o pagamento dos aludidos dividendos;

b) de que nenhuma reserva legal ou facultativa será real e concretamente constituída, presumindo-se, igualmente, que a totalidade do lucro líquido será vertida para o pagamento dos dividendos;

c) que os dividendos serão compostos, exclusivamente, do lucro líquido apurado no exercício, desconsiderando-se, portanto, a possibilidade de que tais dividendos sejam calculados a partir das reservas de lucros ou dos lucros acumulados anteriormente.

Agora, estando absolutamente clara a redação do art. 74, de que haverá exigência de imposto de renda e CSLL sobre "*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior*", não só se presumiria, aí, a disponibilidade "econômica" deste lucro, como se

partiria da segunda presunção anteriormente tratada, qual seja, de que a companhia não constituirá reservas legais ou facultativas, de que pagará dividendos à sua controladora e de que os preditos dividendos serão compostos eminentemente pelo lucro líquido do exercício.

Em outras palavras, o lucro líquido apurado no exterior **não será, obrigatória e integralmente vertido para o pagamento de dividendos**, o que encerraria, por fim, e a toda evidência, a potencial exigência dos tributos em comento, sobre grandeza que não revela a capacidade contributiva presumida (notadamente se os lucros da companhia não foram totalmente vertidos para o pagamento dos preditos dividendos ou se estes não foram integralmente compostos pelo lucro líquido do exercício).

Ao fim e ao cabo, a presunção de que o objeto do art. 74 seria o lucro da companhia nacional verificado a partir do etéreo, absolutamente incerto e ilíquido pagamento de dividendos, culminaria com uma potencial, e inconstitucional, violação ao já dito princípio da capacidade contributiva e, ainda, à garantia constitucional do não confisco.

II.2.3 - Conclusão parcial.

Seja qual for o vértice adotado para analisar o caso, a conclusão será sempre a mesma: os resultados verificados pela controlada da recorrente não são tributáveis:

a) se se tratar de receita de variação patrimonial (MEP), esta é neutra do ponto de vista fiscal;

b) outrossim, não há como considerar os resultados tratados pelo art. 74 como dividendos fictos, antecipados, já que semelhante tese assentaria em uma segunda presunção não albergada pela decisão proferida por ocasião do julgamento da ADIn 2.588, não sendo, outrossim, suportada pelas disposições da lei das SA, invocadas anteriormente. Por isso, esta tese, diga-se, acaso acolhida, poderia encerrar tributação de riqueza inexistente e, ato contínuo, contrária ao princípio da capacidade contributiva e à garantia constitucional do não-confisco;

c) por fim, em não se tratando de variação patrimonial por reavaliação de investimentos, ou, de outro turno, de "dividendos fictos", os lucros apurados no exterior não podem ser exigidos na espécie, justamente por força dos preceitos do art. 7º dos tratados Brasil-Chile e Brasil/Argentina.

Por tais razões, o recurso voluntário deve ser provido também neste ponto.

III - Pedidos sucessivos.

Em adição ao objeto principal decidido nos tópicos anteriores, o recorrente deduziu, ainda, três pedidos sucessivos a saber:

a) a impossibilidade de se exigir o crédito tributário em comento, tendo em conta o fato da empresa ter apurado, nos anos-calendário fiscalizados, saldos negativos de imposto e contribuição, tendo havido recomposição, apenas parcial, dos tributos devidos, sem se abater os valores retidos na fonte e as estimativas pagas durante aquele período;

b) a inconstitucionalidade das regras da MP 2.158 e da multa de ofício, fixada em 75% premendo-se, outrossim, quanto a esta última, senão pelo o cancelamento da penalidade, ao menos a sua redução para 20%;

c) a ilegalidade da cominação de juros incidentes sobre a multa de ofício.

Quanto item "b", vale destacar, este Conselho não pode, por falta de competência, se pronunciar, inclusive por força de disposição regimental específica, notadamente, o art. 62 do RICARF.

Quanto ao juros, incide, na espécie, a Sumula 108 deste CARF, de observância igualmente obrigatória.

No que tange, contudo, ao pedido declinado em "a" é prudente que se façam algumas considerações.

De fato, como dessume das DIPJs já mencionadas anteriormente (e-fls. 122 a 175 - AC2009 - e 176 a 246 - AC2010), observa-se que o contribuinte apurou, no ano de 2009, o saldo negativo de IR no importe de R\$ 5.843.394,26 (Ficha 12, linha 20); quanto a CSLL, apurou, igualmente, um saldo negativo de R\$ 4.581.516,24 (Ficha 17, Linha 76). Já quanto a 2010, o valores calculados pela empresa foram de -R\$ 476.500,13 (IRPJ) e -R\$ 1.109.006,99 (CSLL).

Contudo, como muito bem alertado pela DRJ, os saldos negativos anteriormente tratados foram integralmente utilizados pelo contribuinte em processos de compensação, fato não contestado pelo recorrente. Em princípio a pretensão do recorrente não teria respaldo fático.

Por fim, como alertado no início deste voto, a aplicação dos efeitos da ADIn 2588 à coligada "Obras Civiles Andinas" deverá ser reconhecida, caso não prevaleça o entendimento deste relator aposto nos tópicos anteriores.

IV - Conclusão.

A luz do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as exigências concernentes aos lucros observados na Argentina e no Chile.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Permito-me divergir do bem fundamentado voto do Relator, em relação à preliminar de nulidade, por ele, suscitada de ofício, e à possível incompatibilidade entre a tributação na forma preconizada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e os tratados para evitar a dupla tributação internacional firmados pela República Federativa do Brasil, no que fui acompanhado pela maioria dos meus pares.

Breve histórico da legislação aplicada

Início a análise com breve esboço dos antecedentes históricos do dispositivo legal em pauta. E o faço com a transcrição de trecho da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013:

"9. Em princípio, cabe observar que a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aboliu o princípio da territorialidade no que concerne ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e adotou o princípio da universalidade que determina a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

10. Os arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, determinam que os lucros apurados pelas controladas e coligadas no exterior sejam oferecidos à tributação pela controladora ou coligada sediada no Brasil e a compensação do imposto incidente no exterior com o imposto devido no Brasil sobre esses mesmos lucros:

'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.

(...)

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

11. Enquanto os rendimentos e ganhos de capital correspondem a atividade da empresa brasileira exercida diretamente no exterior, os lucros decorrem de uma participação em controladas e coligadas no exterior.

12. No que diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o princípio da universalidade também foi adotado a partir da edição da MP nº 2.15835, de 2001, conforme a seguir transcrito:

'Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.'

13. As disposições contidas nos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e alterações posteriores determinam o tratamento fiscal de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos a partir de 1º de janeiro de 1996 e, conseqüentemente, revogaram a legislação anterior referente à matéria.

14. O art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando-os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados, seguindo o modelo previsto, na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais.

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

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.'

Da preliminar de nulidade da autuação

O Relator suscitou, de ofício, a preliminar de nulidade dos Autos de Infração, posto que, no seu entender, a autoridade responsável pelo lançamento deveria haver declinado sob qual fundamento se realizava a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, dentre as seguintes teses, por ele entendidas como antagônicas:

"a) o fato signo-presuntivo de riqueza alcançado pelos preceitos do art. 74 da MP acima se definiria pelo acréscimo patrimonial advindo da avaliação dos investimentos havidos no exterior, via MEP; ou, de forma excludente

b) a riqueza, cuja tributação se pretende, recai sobre alcunhados 'dividendos fictos' ou presumidamente pagos à controladora nacional."

O exame dos Autos de infração de fls. 1.831 a 1.855 revela que a autoridade fiscal descreveu brevemente a infração que entendeu cometida pelo sujeito passivo e apontou, expressamente, os dispositivos legais que fundamentaram a autuação:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	2.194.975,00	75,00
31/12/2010	12.648.609,00	75,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 249, inciso II, art. 251, §único, e art. 394 do RIR/99 e arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	2.194.975,00	75,00
31/12/2010	12.648.609,00	75,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010:
Art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 249, inciso II, art. 251, §único, e art. 394 do RIR/99 e arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

A par disso, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.856 a 1.874), além de novamente tratar dos aspectos acima referidos, com maiores detalhes, ao afastar a incidência dos tratados para evitar a dupla tributação, declinou a grandeza objeto da incidência da norma:

Assim, a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre os contribuintes domiciliados no exterior, mas, sim, sobre o acréscimo patrimonial por meio dos lucros auferidos de suas investidas domiciliadas no exterior, na **investidora brasileira Alusa Engenharia S/A**, que se consideram disponibilizados na data do balanço, conforme art. 74 da MP nº 2.158-35.

Todas as exigências previstas nos dispositivos legais acima transcritos foram atendidos rigorosamente e o sujeito passivo pode, com perfeição, compreender a acusação fiscal e dela se defender.

Não existe, como sustentado pelo Relator, a obrigação de que a autoridade fiscal, além de apontar a base legal do lançamento, esclareça sob qual fundamento a renda do sujeito passivo é tributada por força da expressa disposição dos dispositivos legais por ele apontados.

Até porque o estudo e a controvérsia acerca de qual é o fundamento para que a MP nº 2.158-35, de 2001, determine a tributação dos lucros da Controladora é discussão doutrinária, não se tratando de exigência para a validade do lançamento.

Isto posto, voto por rejeitar a referida preliminar.

Do dispositivo em questão como norma CFC

Iniciando a análise de mérito, é importante que se verifique a natureza e o propósito da regra veiculada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.

Considero ser inegável que a referida regra tem a natureza de uma norma CFC (Controlled Foreign Company Rule), ou seja, uma daquelas regras que busca alcançar as entidades que ofereçam riscos de erosão da base tributária e transferência artificial de lucros.

O Professor Sérgio André Rocha, um dos mais dedicados estudiosos do tema, ao abordar a questão da natureza da regra veiculada pelo dispositivo legal em questão (**São as Regras Brasileiras de Tributação de Lucros Auferidos no Exterior "Regras CFC"? Análise a Partir do Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS**, in: Estudos de Direito Tributário Internacional. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. pp. 64-67), reconhece tratar-se de uma regra CFC, cujo objetivo não seria antielusivo, mas de eliminação do diferimento da tributação:

"Analisando-se a passagem de Alberto Xavier antes transcrita (nota 1), é possível inferir que, em sua opinião, o núcleo do tipo 'Regras CFC' reuniria as seguintes características essenciais:

- *Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
- *Controle societário da investidora sobre a investida.*
- *Finalidade antielusiva da norma, que buscaria inibir planejamentos fiscais agressivos praticados pelos contribuintes.*

Partindo dessas características, que segundo esta abalizada doutrina seriam essenciais para a qualificação de um conjunto de regras como 'CFC', a sistemática brasileira de Tributação em Bases Universais não poderia ser caracterizada como 'Regras CFC'.

Esta posição é amplamente aceita na literatura jurídica nacional. Nada obstante, ousamos divergir desta interpretação.

Com efeito, a posição acima parece se fundamentar nos sistemas de transparência fiscal que prevalecem nos países membros da OCDE, especialmente nos países europeus, para determinar o núcleo do tipo 'regras CFC'. Assim sendo, como nesses países as 'regras CFC' normalmente têm as características acima, passou-se a apontar que as regras brasileiras não seriam 'regras CFC', por tributarem lucros auferidos por controladas no exterior de forma indiscriminada, mesmo quando decorrentes de atividades econômicas desenvolvidas em países de alta tributação.

Contudo, a utilização dos modelos europeus como paradigma do núcleo do tipo 'regras CFC' tem um vício de partida. De fato, os sistemas europeus de transparência fiscal são limitados pelos direitos fundamentais comunitários. Assim, apenas e tão somente nos casos em que presente o abuso, materializado a artificialidade da estrutura implementada pelo contribuinte, será

legítima uma 'regra CFC' de um país membro da União Europeia.

Dessa maneira, talvez o caráter antielusivo das regras CFC não seja um traço essencial-geral, mas acidental, de modo que seria perfeitamente possível a existência de 'regras CFC' onde o dito caráter antielusivo não esteja presente.

Parece-nos, portanto, que o núcleo do tipo jurídico 'regras CFC' encerra apenas as seguintes características:

- *Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
- *Controle societário da investidora sobre a investida.*

Esta análise parecer ser corroborada pelos comentários de Daniel Sandler, quando este afirma que 'regras CFC' podem buscar diferentes objetivos. De um lado, podem elas perseguir a eliminação integral de todo o diferimento da tributação de lucros auferidos por controladas no exterior - como é o caso do regime brasileiro - ou ter foco no controle de operações que reflitam planejamento abusivos. Segundo o autor, a maioria dos regimes enquadram-se nesta segunda categoria. Contudo, tal fato não implica na descaracterização de regras que se enquadrem no primeiro grupo como 'regras CFC'.

Nessa linha de ideias, as regras brasileiras de Tributação em Bases Universais seriam 'regras CFC', não se lhes podendo negar tal caracterização."

De fato, o propósito explícito da norma brasileira visa não à dupla tributação do lucro auferido pela Controlada sediada no exterior (como acusam os seus detratores), mas exatamente evitar que a pessoa jurídica sediada no Brasil, reduza a sua base tributável, por meio do investimento em países sem nenhuma tributação ou com tributação reduzida, ou ainda, por meio do diferimento indeterminado da submissão dos lucros auferidos por meio da Controlada.

É que, quando uma Companhia nacional decide investir no exterior, inegavelmente, ela reduz a base tributável disponível para tributação no Brasil. E tal base permanecerá reduzida até que o lucro apurado na Companhia Investida no Exterior seja distribuído e remetido ao Brasil ou, indefinidamente, caso tal distribuição e/ou remessa nunca aconteça.

Deste modo, uma vez que a decisão sobre distribuir ou não os lucros auferidos na Investida pertencem totalmente à Controladora sediada no Brasil, a regra trazida pelo referido art. 74, para fins de aplicação da tributação em bases universais, faz com que o lucro apurado no exterior seja considerado distribuído tão logo seja apurado no balanço da Investida.

Da harmonia da regra com o conceito de renda

Ao contrário do aventado pelo Relato, a tributação na forma prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, conforme destacado no voto proferido pela Ministra Ellen

Gracie, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF (parcialmente transcrito pelo Relator), é perfeitamente compatível com o conceito de renda:

"No julgamento do RE nº 172.058-1/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo. Em sua excelente monografia sobre o tema a Dra. Gisele Lemke esclarece que 'a regra-matriz de incidência do IR não é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza' (p. 96).

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

Tal medida, igualmente, de forma alguma, implica em dupla tributação, posto que: caso o país da Investida tribute os referidos lucros a uma alíquota inferior, será possível a compensação dos impostos pagos, em um ou outro país (o que se dá por meio dos tratados para evitar a dupla tributação internacional); caso o país da investida não tribute os lucros, a única tributação sofrida será exatamente aquela imposta pelo Brasil.

Tal metodologia atende plenamente ao propósito de evitar a Erosão da Base Tributável por meio da movimentação do capital (Base Erosion and Profit Shifting), uma das

grandes preocupações das autoridades tributárias e econômicas internacionais, o que originou o plano BEPS da OCDE e G20, cuja Ação 3 se destina exatamente ao estudo e formulação das regras CFC.

O dispositivo está em plena consonância, também, com o Relatório Final da referida Ação 3, intitulado “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules”, destinado a estabelecer recomendações aos Estados na formulação de regras CFC efetivas.

Da harmonia da regra com os tratados para evitar a dupla tributação

Ademais, nenhuma antinomia há entre a citada regra e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

O objetivo a ser combatido pelos tais acordos e convenções é evitar a dupla tributação jurídica internacional, assim definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

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

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

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

Os mesmos Comentários (conforme o parágrafo 23 do comentário ao Artigo 1) deixam cristalina a possibilidade de legislação interna dos países disporem sobre a

tributação de resultados sobre sociedades controladas no exterior, e da ausência de incompatibilidade entre tais disposições e a Convenção:

“23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção.”

Semelhante disposição se encontra no comentário ao art. 7, exatamente aquele invocado pelos contribuintes para se eximirem da tributação na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, sendo relevantíssimo para o caso sob apreço:

*“14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. **O parágrafo não limita o direito de um estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa.** O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10).” (Destacou-se)*

Os tratados Brasil-Chile e Brasil-Argentina seguem, quanto à redação do art. 7º, o modelo da OCDE e, portanto, a sua interpretação deve levar em consideração os comentários acima transcritos.

Decreto nº 4.852, de 2003 - Convenção com a República do Chile

"ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente."

Decreto nº 87.976, de 1982 - Convenção com a República Argentina

"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."

O referido dispositivo, portanto, não trata da forma de tributação estabelecida pelo Art. 74, da MP 2.158-35, de 2001, pois não estamos tratando da tributação, segundo o critério da fonte, dos lucros da empresa no exterior, nem da tributação do lucro de estabelecimentos permanentes da empresa estrangeira situados no Brasil.

Tal entendimento tem prevalecido no âmbito do CARF e da CSRF, sendo estabelecido que a tributação do art. 74 não incide sobre o lucro produzido pela empresa estrangeira, até porque a legislação pátria não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. O que se faz, por meio do referido dispositivo, é tributar a empresa nacional, consoante o critério da residência, tomando como base de cálculo a proporção que lhe cabe, com base nos lucros apurados pela empresa no exterior.

Para ilustrar tal posicionamento, valho-me do voto proferido pelo Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão nº 9101-003.088, de 13 de setembro de 2017:

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Observe-se que, quando se pretendeu afastar a tributação na forma determinada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, os tratados incluíram cláusula específica para evitar a tributação dos lucros enquanto não distribuídos (v.g., o art 23, item 5, da Convenção firmada com o Reino da Dinamarca, Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974, e da Convenção firmada com a República Federativa Tcheca e Eslovaca, Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991):

"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."

Na ausência de semelhante restrição, é plenamente compatível a tributação sob análise com a existência de tratados para evitar a dupla tributação, na forma dos firmados com o Chile e a Argentina.

Da validade da forma de apuração do lucro da Controladora

O Relator ataca, ainda, a utilização das regras do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), para se chegar à renda a ser tributada na Controladora, a partir do Lucro apurado na Controlada.

A questão foi objeto de análise na, já referida, Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013, que afasta, inclusive, a possibilidade de *bis in idem*, aventada pelo Relator:

"15. Conforme a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os investimentos em coligadas e controladas devem ser avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). O MEP consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. Portanto, o valor do investimento é determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

16. Ao registrar contabilmente o resultado da equivalência patrimonial, a investidora reconhece a parcela dos lucros de suas coligadas e controladas. Sendo assim, verifica-se o acréscimo patrimonial correspondente a sua participação no lucro total das investidas.

17. Ressalte-se que o art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, se aplica a investimentos avaliados pelo MEP, pois só se pode falar de disponibilidade econômica e acréscimo patrimonial, decorrente de lucro apurado na investida, mas ainda não pago ao investidor, se esse investimento for avaliado pela equivalência patrimonial já que no caso de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, só há disponibilidade econômica após o recebimento de lucros ou dividendos pela investidora.

18. Nesta mesma linha, o Ministro Dias Toffoli se manifestou no Recurso Extraordinário nº 541.090 SC, nos seguintes termos:

“Essa avaliação dos investimentos relevantes se dá pelo chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela coligada/controlada estrangeira é automaticamente registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira. A eventual distribuição desses lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência”.

“Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira...”

“Observe-se, ademais, que, por expressa disposição do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, há a possibilidade de

distribuição de dividendos aos acionistas de receita advinda da equivalência patrimonial positiva, ainda que não tenha havido a disponibilidade financeira.

É evidente que só estão sujeitos à tributação no momento do registro contábil os lucros relevantes apurados pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista que a empresa no exterior possui outros investimentos sujeitos à avaliação, pelo denominado método de custo, os quais estão sujeitos ao regime de caixa...”

18.1. Também transcreveu o voto do Ministro Cezar Peluso no mesmo sentido:

“6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

(...)

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo método de custo, o lucro produzido pela empresa no exterior é virtual em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submetido ao regime de caixa. Enquanto aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.

No momento em que forem distribuídos os lucros relativos aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o resultado da empresa no Brasil não será modificado, de modo que não se pode cogitar de tributação.”

19. Em sendo assim, a princípio, não poderia haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

19. Os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos, representam um acréscimo patrimonial para a investidora uma vez que já podem ser pagos aos seus acionistas. Isso se deve ao fato de a Lei nº 6.404, de 1976, adotar o regime de competência, de modo que, mesmo que não tenham sido financeiramente realizados, esses lucros compõem o resultado da pessoa jurídica investidora. Há,

portanto, a disponibilidade econômica da renda, fato gerador do IRPJ e da CSLL.

20. É importante destacar que após serem financeiramente disponíveis para investidora, através do pagamento de dividendos, os lucros das investidas não compõem novamente o lucro da investidora, pois será feito um lançamento contábil, meramente permutativo, a crédito da conta investimentos e a débito de conta classificada no disponível, sem transitar, assim, pelo resultado contábil ou fiscal da investidora.

Da Coligada Obras Civiles Andinas

Em relação à aplicação da tributação na forma do art. 74 sobre a parcela da renda da auvuada calculada sobre os lucros da referida Coligada, cabe tão-somente se curvar ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn nº 2.588, conforme detalhado pelo Relator, para afastar a tributação, uma vez que a norma foi declarada inconstitucional, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, quanto aos lucros das coligadas localizadas em países sem tributação favorecida, como é o caso da República do Chile.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por NÃO ACOLHER a preliminar de nulidade, e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário quanto à tributação dos lucros auferidos por empresas situadas no Chile e Argentina, exceto em relação à coligada Obras Civiles Andinas, em relação à qual DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo