



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

Processo nº 16561.720135/2015-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.697 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ - LUCRO NO EXTERIOR
Recorrente MONTECITRUS TRADING S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.
DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.
CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A
DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM
MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-
35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO NÃO JULGADO DEFINITIVAMENTE. EFEITOS.

O único efeito decorrente das impugnações e recursos é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por consequência, as compensações efetuadas de ofício produzem seus efeitos até que uma decisão administrativa ou judicial as cancele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: por voto de qualidade, em relação à questão da alegada bitributação, vencidos os conselheiros Rafael Gasparello Lima (relator), Luis Henrique Marotti

Toselli e Gisele Barra Bossa; por unanimidade de votos, em relação às demais questões. Designado o conselheiro Allan Marcell Warwar Teixeira para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator *ad hoc*.

(assinado digitalmente)

Allan Marcell Warwar Teixeira - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gisele Barra Bossa e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente em exercício).

Relatório

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), por unanimidade, julgou improcedente a impugnação administrativa da contribuinte, como se infere da ementa do acórdão nº 10-57.628:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

PRELIMINAR. NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal é um ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial e utilizado para determinar a realização do procedimento fiscal relativo aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. Qualquer irregularidade na sua emissão diz respeito unicamente à administração tributária e não tem o poder de contaminar todo o procedimento, que é regido pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados

disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO NÃO JULGADO DEFINITIVAMENTE. EFEITOS.

O único efeito decorrente das impugnações e recursos é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por consequência, as compensações efetuadas de ofício produzem seus efeitos até que uma decisão administrativa ou judicial as cancele.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos com exatidão, como reproduzo a seguir:

Trata o processo de autos de infração de IRPJ (fls. 688/694) e de CSLL (fls. 696/702), exigindo um crédito tributário total de R\$ 14.788.263,38.

De acordo com o termo de verificação fiscal e de encerramento da ação fiscal (fls. 704/728), o contribuinte manteve as seguintes participações societárias no exterior no ano calendário de 2012:

Tabela 1 – Empresas controladas diretas da fiscalizada no exterior em 2012

Empresa	País	Percentual Part. Soc. (%)	ATIVIDADES EXERCIDAS
Montecitrus International Ltd.	BAHAMAS	99,9966887	Empresa sediada em Nassau - Bahamas: tem como atividade principal a gestão dos recursos financeiros.
Montecitrus Holding BV	HOLANDA	100,00	Empresa sediada em Amsterdã - Holanda: tem como atividade principal atuar como holding de participações societárias para as operações do Grupo Montecitrus, referentes à comercialização de suco concentrado congelado de laranja e subprodutos, no exterior.

Tabela 2 – Empresas controladas indiretas da fiscalizada no exterior em 2012

Empresa	País	Empresa controladora/Percentual Part. Soc. (%)
Montecitrus Importação e Exportação Ltda.	PORTUGAL/ILHA DA MADEIRA	Montecitrus Holding BV detém 100% do capital social
Astroscope Limited	CHIPRE	Montecitrus Holding BV detém 100% do capital social

No ano-calendário de 2012 a empresa Montecitrus Holding BV apurou um lucro de € 7.831.790,00, equivalente a R\$ 21.101.974,98, convertido em reais observando-se o § 3º do art. 6º da IN SRF nº 213, de 2002, e tomando-se por base a taxa de câmbio para venda fixada pelo Banco Central, valores que não foram incluídos pelo contribuinte na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL (fichas 09A e 17 da DIPJ).

No ano-calendário de 2013 o contribuinte também não adicionou nenhum valor a título de lucros disponibilizados no exterior nas referidas bases de cálculo.

Em razão disso, o autuante considerou que o contribuinte deixou de oferecer à tributação o referido lucro obtido pela sua controlada.

Em relação às controladas Montecitrus Importação e Exportação Ltda. e Astroscope Limited, o contribuinte informou que os resultados foram consolidados no resultado da controlada direta Montecitrus Holding BV no ano-calendário de 2012, utilizando o método da equivalência patrimonial.

Em razão disso, o autuante concluiu que os pagamentos de tributos efetuados pelas controladas indiretas, por já terem sido considerados na controlada direta Montecitrus Holding BV no ano-calendário de 2012, não podem ser novamente compensadas.

Afirma que o próprio contribuinte se manifestou no sentido de que "no método de equivalência patrimonial considera-se o resultado líquido do período já deduzido de quaisquer impostos e/ou participações incidentes sobre o lucro, que foi como efetivamente procedeu a Montecitrus holding B.V. quando do cálculo da equivalência patrimonial."

O contribuinte esclareceu que não adicionou nenhum valor às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pautado na Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda firmada entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos (Holanda), devidamente promulgada pelo Decreto nº 355, de 1991, por isso o autuante adicionou às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois o Brasil adota para fins de tributação da renda o princípio da universalidade, que é expressamente mencionado pela Constituição Federal, quando determina, no inc. I do § 2º do art. 153, que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza "será informado pelos

critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei". Em conformidade com o princípio constitucional, o Código Tributário Nacional estabelece, no § 1º do seu artigo 43, que "a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção", esclarecendo, no § 2º desse mesmo artigo, que, "na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo".

Nesse sentido, a Lei nº 9.245, de 1995, art. 25, instituiu a tributação da renda em bases universais das pessoas jurídicas sediadas no Brasil. O art. 394 do RIR/99 regulamentou a referida Lei. A MP nº 2.158-35 de 2001, art. 21 e 74, impôs a incidência da CSLL.

Reforçando o regime de Transparência Fiscal Internacional no sistema jurídico brasileiro, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, considerou que a disponibilização dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controlada ou coligada no Brasil se dá na data do balanço em que houverem sido apurados. Assim, equiparou-se a disponibilização à apuração do lucro, de tal modo que, embora os lucros tenham sido integralmente retidos ou não distribuídos, se deve adicionar ao lucro líquido da coligada ou controladora residente o lucro apurado na coligada ou controlada estrangeira na proporção de sua participação societária.

Dessa forma, o resultado proporcional à participação do contribuinte na controlada Montecitrus Holding BV, R\$ 21.101.974,98, foi adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e à base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2012.

Além dessa infração, o contribuinte efetuou a compensação de prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, assim como compensou indevidamente a base de cálculo negativa da CSLL da atividade geral, AC 2012, por não ter levado em consideração as compensações realizadas de ofício, em função das autuações formalizadas através dos PAF 16561.720.187/2012-98 e 16561.720.131/2013-14, que reduziram o saldo de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL de 31/12/2011 para R\$ 193.915,48. O valor compensado a maior nas referidas bases de cálculo foi de R\$ 331.471,58.

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 738 a 769, alegando, em preliminar, a nulidade dos autos de infração em razão da falta de comunicação da extensão do Mandado de Procedimento Fiscal que deu origem aos lançamentos, pois foi intimado acerca do Termo de Intimação nº 08 em 31 de agosto de 2015, antes da data em que a autoridade fiscal afirma ter sido

estendido o Mandado de Procedimento Fiscal, qual seja, em 28 de setembro de 2015.

No mérito, alega que o autuante esqueceu-se de considerar ou sequer mencionar a Convenção celebrada entre Brasil e Holanda para evitar a bitributação, que impede expressamente a tributação, por um dos Estados signatários do acordo, do lucro apurado pela controlada quando tal lucro for auferido em outro Estado contratante. Tal Convenção foi incorporada ao ordenamento jurídico interno pelo Decreto Legislativo nº 60, de 1990, e promulgada pelo Decreto Federal nº 355, de 1991, tornando a partir desse momento vigente no Brasil a norma específica e válida que trata de evitar a dupla tributação de lucros auferidos no âmbito Brasil-Holanda.

Alega que o art. 7º da referida Convenção impede expressamente a tributação dos lucros auferidos pela sua controlada na Holanda, na medida em que o lucro auferido por uma controlada no exterior e ainda não distribuído é lucro desta pessoa jurídica (Holanda), não podendo ainda ser considerado lucro da sua investidora. A única exceção a essa regra, que não se aplica ao presente caso, seria a hipótese de a controlada ou coligada possuir estabelecimento permanente no país de origem do investidor.

Alega que é absolutamente impertinente o argumento fiscal no sentido de que o art. 74 da MP 2.158-35 não seria incompatível com as regras do modelo de convenção OCDE, posto que, primeiramente, inaplicável o seu art. 7º ao presente caso, mas sim o que determinam os arts. 7º e 10 da Convenção Brasil-Holanda, que vedam por regra hermenêutica básica a aplicação da regra geral do art. 74 da referida Medida Provisória.

Alega que o art. 98 do Código Tributário Nacional é expresso ao determinar que o tratado internacional (convenção, acordo) prevalece sobre a norma interna, ainda que posterior, por isso a autuação fiscal mostra-se absolutamente contrárias às suas disposições e à Convenção Brasil-Holanda.

Alega que, embora reconhecendo que na esfera administrativa não se discute questões sobre a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35, o faz com o objetivo de manter o argumento não precluso, pois o STF já se manifestou em definitivo sobre a matéria, por meio de acórdão publicado em 10 de outubro de 2014, ADIN nº 2.588, e para prover seus argumentos sobre a incompatibilidade da interpretação pretendida pelo autuante em relação aos arts. 43 e 98 do Código Tributário Nacional.

Alega que no voto do i. Ministro Marco Aurélio restou expressamente consignado que "enquanto inexistente o ingresso da participação da empresa brasileira no território nacional, enquanto não distribuídos os lucros pela empresa estrangeira na qual se mantenha laços sob o ângulo de coligação ou do controle, não é dado cogitar do fato gerador do imposto sobre a renda, porque a renda é inexistente e porque não passou a

disponibilidade, em si, sob tal ângulo e não do patrimônio, da empresa coligada ou controlada para a brasileira."

Alega que, sob a ótica da legalidade, o art. 74 da MP nº 2.158-35, tal como redigido, apenas pode ser interpretado no sentido da preexistência necessária da disponibilidade da renda na data do balanço. Inexistindo essa disponibilidade requerida pelo Código Tributário Nacional, a interpretação tal como pretendida pelo fisco resta inconstitucional, por afronta direta ao princípio da hierarquia das normas e do próprio conceito de renda contido no art. 153 da Constituição Federal, além de ofender o próprio acordo firmado entre Brasil e Holanda para evitar a dupla tributação da renda.

Alega que, conforme o próprio autuante reconhece, os valores relativos às apurações dos anos de 2007 e 2008 ainda estão sendo discutidos administrativamente (processos 16561.720187/2012-98 e 16561.720131/2013-14), de modo que, em razão da suspensão da exigibilidade prevista no art. 151 do Código Tributário Nacional, as alterações procedidas nos resultados daqueles anos-calendário não podem ser considerados na presente autuação, pois, se o desfecho lhe for favorável, os valores considerados pela autoridade fiscal serão absolutamente equivocados e sem qualquer respaldo.

Por fim, requer que seja julgada procedente a sua impugnação.

Em Recurso Voluntário (fls. 952 a 980), a contribuinte reitera parte da sua impugnação administrativa, explanando: **(i)** a inaplicabilidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, considerando a vigência do acordo internacional para evitar a bitributação, celebrado entre o Brasil e os Países Baixos (Holanda); **(ii)** a observância do artigo 7º do acordo firmado entre o Brasil e os Países Baixos (Holanda), inerente aos lucros auferidos por pessoa jurídica domiciliada em outro Estado Contratante; **(iv)** a infringência do artigo 98 do Código Tributário Nacional, que estabelece a prevalência da convenção internacional, constituindo em norma tributária específica e incorporada ao ordenamento jurídico nacional; **(v)** a suspensão da exigibilidade dos valores constituídos em outros lançamentos de ofício, integrantes dos processos administrativos fiscais nº 16561.720187/2012-98 e nº 16561.720131/2013-14.

Por sua vez, a Fazenda Nacional interpôs suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 1.029 a 1.064), ratificando a exigência fiscal e os termos do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator *ad hoc*.

Considerando o desligamento do relator originário, Rafael Gasparello Lima, antes da formalização do presente voto, fui designado redator "ad hoc" nos termos da Portaria CARF 107/2016.

Nesse contexto, cumpre ressaltar que o arquivo do acórdão do presente caso, devidamente relatado e julgado, encontrava-se disponível em "caixa de trabalho da Turma", na sua integralidade, razão pela qual ora reproduzo.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, frise-se que a Recorrente suscitou a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), quando da sua impugnação administrativa, porém, o acórdão recorrido opinou pela improcedência desse argumento. O Recurso Voluntário se limitou ao mérito da controvérsia, dessa forma, superando a eventual divergência sobre a nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Em síntese, o crédito tributário provém da não adição do lucro, originário da controlada estrangeira, Montecitrus Holding BV, localizada nos Países Baixos (Holanda), quando da apuração do lucro real pela Recorrente (ano-calendário de 2012). De acordo com a acusação fiscal, a Recorrente contrariou o artigo 25 da Lei nº 9.240, de 26 de dezembro de 1995, modificado pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos (Holanda), preceituou no seu artigo 7º que "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado", enquanto no seu artigo 10 que "Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado."

O artigo 7º do mencionado Tratado Internacional para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, promulgado pelo Decreto nº 355/1991, segundo aduz a

contribuinte, taxativamente, exclui da incidência tributária brasileira os lucros apurados pela sociedade holandesa. Não obstante, ressalva a autuada que não existiu o pagamento de dividendos, impedindo, assim, a exigência tributária do artigo 10 da mesma Convenção Internacional.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional sustenta a imposição, consubstanciada no artigo 25 da Lei nº 9.240/1995, alterado pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, expondo que não há contrariedade com aludido Tratado Internacional, *in verbis*:

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

*Basta dizer que a tributação brasileira, que supostamente estaria a incidir sobre os lucros da controlada estrangeira, **não afeta os seus resultados lá apurados em um centavo sequer.** Os resultados e lucros apurados pela controlada estrangeira não sofrem qualquer diminuição em razão da tributação estabelecida pelo artigo 74. Como então, afirmar que se está tributando os lucros da controlada estrangeira?*

(...)

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

do art. 7º da Convenção Brasil-Reino dos Países Baixos ao caso dos presentes autos.

(...)

*Para fins de aplicação do disposto no Artigo 10 do Tratado Brasil-Países Baixos, o conceito de dividendos abrange todos os rendimentos provenientes de direitos de participação nos lucros da sociedade (item 3). Por sua vez, **dividendo pago** é aquele a que o sócio tem direito, equivale dizer, que foi **disponibilizado** de alguma maneira ao sócio, o que não exclui a disponibilização decorrente de determinação legal.*

*Nesse contexto, importa consignar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola o item 6 do Artigo 10 do Tratado – o qual impede a criação de “imposto sobre lucros não distribuídos”. **Com efeito, o dispositivo em questão simplesmente regula a tributação no país da fonte pagadora dos dividendos – no caso, a Holanda –, ou seja, não se destina ao país de residência do beneficiário dos dividendos.** (grifado no original).*

Em 7 de novembro de 2018, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o acórdão nº 9101-003.888¹, relatado pelo i. conselheiro, Rafael Vidal de Araújo, por voto de qualidade, negando provimento ao Recurso Especial da mesma contribuinte, Montecitrus Trading S.A:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA- IRPJ*

Ano-calendário: 2008

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

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

*LUCRO NO EXTERIOR. CAPITALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO
IRPJ.*

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

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - CSLL*

Ano-calendário: 2008

¹ Processo administrativo nº 16561.720131/2013-14, referente ao ano-calendário de 2008.

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

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

Todavia, concordo com a divergência sobre o referido acórdão nº 9101-003.888, manifestada pela seguinte declaração de voto da i. conselheira, Cristiane Silva Costa:

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

O artigo 7º do Tratado Brasil - Países Baixos (Decreto nº 355/1991) impede a tributação de lucros apurados pela sociedade sediada na Holanda. É o teor do citado artigo 7º:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

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

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

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

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

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

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

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

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467RS, 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 2.15835/ 2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

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

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

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

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

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

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

66. Nesse contexto, quanto à base de cálculo, como sustentado pela recorrente, o art. 7º, § 1º da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.15835/ 01) a qual objetivou regular.

67. Com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.15835/ 01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultados de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas

de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

Ressalvo que o acórdão referido não foi submetido à sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C, do CPC/1973 e 1.036 a 1.041, do CPC/2015), não sendo obrigatória sua aplicação pelos Conselheiros do CARF (art. 62, §2º, RICARF/2015). De toda sorte, compartilho do entendimento daquela Corte Superior, pela impossibilidade de tributação dos lucros por força de Tratados Internacionais.

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

O artigo 98 do Código Tributário Nacional preconiza que "*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*". Assim sendo, embora compatível com o princípio constitucional da universalidade da renda, o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quando modificou o artigo 25 da Lei nº 9.240/1995, não revogou o artigo 7º da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, norma específica que prevê a isenção sobre "*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante*".

Outrossim, lucro e dividendos não são sinônimos, impossibilitando tal equivalência como justificativa para incidência tributária, constituída através do lançamento de ofício. O Imposto sobre a Renda abrangendo eventuais dividendos, não distribuídos aos sócios, caracterizará a incidência sobre o patrimônio da sociedade e não sua renda ou proventos de qualquer natureza.

Diversamente da interpretação do acórdão recorrido sobre o Recurso Extraordinário (RE) nº 541.090/SC, nota-se que foi "*Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa*". Logo, subsiste a dissidência na jurisprudência nacional sobre o tema.

Finalmente, opinando pelo provimento integral do Recurso Voluntário, inviabiliza-se a análise do requerimento para exoneração da multa de ofício pela suspensão da exigibilidade dos outros autos de infração, compreendidos nos processos administrativos fiscais nº 16561.720187/2012-98 e nº 16561.720131/2013-14.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário e **DOU-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli.

Voto Vencedor

Conselheiro Allan Marcell Warwar Teixeira, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do ilustre relator, peço vênica para dele divergir quanto ao mérito da questão relativa à impossibilidade de aplicação, pelo Brasil, de Tributação em Bases Universais (TBU) sobre a parcela do lucro de empresas brasileiras referente a resultados auferidos por controladas suas com domicílio na Holanda.

O tratado Brasil-Holanda -- sobretudo seu art. 7º, §1º², como evocado pela recorrente -- não impede, nem limita, os respectivos países de aplicarem regra CFC (*Controlled Foreign Corporation*, gênero do qual a TBU brasileira é espécie) sobre os lucros de empresas auferidos por meio de controladas domiciliadas no outro país.

Isto porque o art. 7º, §1º, do Tratado Brasil-Holanda é a reprodução do mesmo artigo da Convenção Modelo da OCDE. Sobre este dispositivo, o entendimento majoritário mundial é que a sua finalidade não é limitar aplicação de regras CFC -- gênero da qual a TBU brasileira é espécie.

É de se acrescentar, a Convenção Modelo, seja em seu artigo 7º ou nos demais, não tem por propósito impedir que os Estados-Contratantes tributem seus próprios residentes, seja via regras CFC ou de qualquer tipo -- o que, no caso, é exatamente do que trata esta autuação fiscal.

Como principal evidência a este respeito, cito os próprios Comentários à Convenção Modelo, publicação emitida pela OCDE:

*O objetivo 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 os seus próprios residentes sob provisões de empresas controladas estrangeiras encontradas em seu direito interno, mesmo que o imposto cobrado de tais residentes possa ser calculado por referência à parte dos lucros de uma empresa que é residente do outro Estado Contratante e que seja atribuível à participação daqueles residentes nessa empresa. O Imposto desta forma cobrado por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e, portanto, não pode ser dito ter sido cobrado sobre esses lucros.*³

² ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

³ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Commentaries on the articles of the model tax convention. p. 133. Nota 14 dos comentários ao art. 7º. Disponível em: <<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>>. Acesso em: 3 out. 2017. Tradução Livre. No original: "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. 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

Os tratados nos moldes da Convenção Modelo proposta pela OCDE não têm por finalidade puramente limitar a bitributação de empresas, mas de resolvê-la limitando sempre a competência tributária do país da fonte do pagamento em benefício do país de residência da empresa que aufera a renda no estrangeiro.

Logo, se o Brasil tributa por TBU uma empresa domiciliada no País mas que aufera parte do seu lucro por meio de controladas na Holanda, a tributação brasileira está perfeitamente conforme o espírito destes tratados⁴.

Não se tem notícia ainda de qualquer acionamento da Holanda contra o Brasil por supostamente descumprir os termos deste tratado por aplicar a TBU. No tocante a regras CFC, não há qualquer traço que distinga o Tratado Brasil-Holanda em relação aos demais celebrados nos moldes da minuta proposta pela OCDE. Também não há qualquer julgado ou súmula no País que vincule o CARF no sentido de ter de aplicar entendimento diverso do da maioria do resto do mundo, como pleiteia a recorrente.

Os únicos países com os quais o Brasil mantém tratados para não bitributação nos moldes da minuta proposta pela OCDE e que de fato impedem a aplicação da TBU são a Dinamarca, República Tcheca e a Eslováquia. Não por força do §1º do art. 7º, mas por previsão expressa do §5º no art. 23, que diz "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".

Assim, se a tributação aplicada no Auto de Infração não fere tratados internacionais, não há o que se falar em desrespeito ao art. 98 do CTN.

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".

⁴ TEIXERA, Allan Marcel Warwar. Tributação em Bases Universais: da tributação de sociedades controladoras brasileiras em razão dos resultados de suas controladas no exterior. Dissertação de Mestrado. Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Rio de Janeiro, 2018. p.86.

Processo nº 16561.720135/2015-64
Acórdão n.º **1201-002.697**

S1-C2T1
Fl. 1.042

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira