



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

Processo nº 16561.720150/2014-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.495 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria Lucros auferidos no exterior
Recorrente CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORREA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MP Nº 2158-35/2001. COLIGADA NO PERU. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, decidiu pela inaplicabilidade, com efeitos vinculante e *erga omnes*, do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, no caso de coligadas sediadas em países não sujeitos a tributação favorecida (não paraísos fiscais).

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES BRASIL-ARGENTINA E BRASIL-EQUADOR DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE ARENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre as Convenções Brasil-Argentina/Brasil-Ecuador e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

TRATADOS INTERNACIONAIS BRASIL-ARGENTINA E BRASIL-EQUADOR.

Os Tratados firmados entre Brasil e Argentina, e entre Brasil e Equador não impedem a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por suas controladas naqueles países.

POSTERGAÇÃO. JUROS DE MORA.

Em caso de postergação no recolhimento de tributos, imputa-se o valor originalmente recolhido em tributo, multa e juros, proporcionalmente, conforme determina o art. 6º, § 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e Parecer Normativo COSIT nº 2/1996. Constatado que o lançamento adotou

exatamente o critério previsto nas normas que regem o tema, não há que se falar em incidência de juros sobre juros.

**ERRO MATERIAL APURAÇÃO CRÉDITO TRIBUTÁRIO-
CONTROLADA MOÇAMBIQUE**

A mera afirmação do contribuinte, sem um conjunto probatório que a sustente, não é capaz de infirmar a presunção de veracidade de sua declaração na DIPJ, devendo ser mantido, portanto, o auto de infração nesse ponto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para: i) permitir a dedução do imposto pago em Moçambique, Equador e Argentina; ii) cancelar integralmente a exigência referente aos lucros das coligadas sediadas no Peru e da controlada localizada na Colômbia; e: iii) cancelar a exigência correspondente a noventa e nove por cento (99%) dos lucros apurados pelas controladas em Moçambique. Vencido em primeira votação o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca que dava provimento em maior extensão para cancelar também: i) a tributação dos lucros das controladas localizadas na Argentina e no Equador, no que foi acompanhado pelos Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella; e ii) a aplicação dos juros de mora na aplicação da postergação. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio César Nader Quintella, Luiz Augusto Gonçalves Souza, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela DRJ do Rio de Janeiro de parcial procedência de impugnação da contribuinte CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORRÊA S.A. ante a lavratura de auto de infração pela ausência do cômputo de lucros auferidos no exterior na base de cálculo de IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2009-10.

Ante ao minucioso relatório empreendido pela DRJ adoto-o em sua integralidade complementando-o ao final no que necessário:

1. Da autuação

Em síntese, a infração imputada ao sujeito foi a de falta de adição ao lucro real de lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas.

Os lançamentos de IRPJ e CSLL foram realizados com suspensão da exigibilidade do crédito tributário e sem a incidência de multa de ofício, com o objetivo de prevenir a decadência, tendo em vista sentença favorável no Mandado de Segurança 2003.61.00.002630-1 .

2. Dos fundamentos da autuação

Os fatos e informações que fundamentaram a autuação foram expostos no termo de fls 3.714/3.750 e, abaixo, resumidamente reproduzidos.

2.1 Em conferência à tributação dos lucros auferidos no exterior nos anos 2009 e 2010, a fiscalização chegou aos valores abaixo discriminados, que já consideram a compensação de prejuízos na forma do § 2º do art 4º da IN 231/2002:

Nome da Investida	Participação informada (%)	Lucros a tributar – 2009 (R\$)	Lucros a tributar – 2010 (R\$)
Camargo Corrêa Moçambique LTDA	100%	1.206.812,45	13.228.774,66
Camargo Corrêa SA – Sucursal Argentina	100%	0	7.123.321,28
Camargo Corrêa SA – Sucursal Colômbia	100%	30.173.399,09	42.180.991,55
Camargo Corrêa SA Ecuador Ingenieria e Construciones	99,97%	7.418.778,41	2.838.463,61
Construtora Sur SA	33,33%	138.165,49	1.160.757,25
Intersur Concesiones SA Peru	33,33	1.511.424,40	2.379.747,06
TOTAL		40.448.579,84	68.912.055,41

2.2 Nas declarações de rendimentos referentes aos anos de 2009 e 2010 a interessada adicionou, para fins de cálculo das bases tributáveis de IRPJ e CSLL, respectivamente, a título de “lucros disponibilizados no exterior”, os valores de R\$ 13.858.279,80 e R\$ 42.849.203,36, conforme abaixo:

Investida	AC 2009	AC 2010
Sucursal Colômbia	9.716.700,00	42.849.203,36
Constructora Sur	4.141.579,80	0
TOTAL	13.858.279,80	42.849.203,36

2.3 Diante das divergências entre os resultados da interessada e os apurados pela fiscalização, foi formalizada a intimação nº 02, que solicitou a demonstração dos valores informados em DIPJ e a apresentação do LALUR. Ainda com o propósito de esclarecer as referidas divergências, foi formalizado o Termo de Intimação nº 08, que solicitou a correlação entre os lucros auferidos no exterior tributados nos anos de 2009 e 2010 e os anos em que foram efetivamente apurados pelas investidas. Em resposta datada de 28/11/2014 a interessada esclareceu que:

O valor de R\$ 9.716.700,00, tributado no ano de 2009, refere-se a lucros apurados em 2007 pela Construções e Comércio Camargo Corrêa SA – Colômbia;

O valor de R\$ 4.141.579,80, também tributado pela interessada em 2009, refere-se a lucros apurados em 2007 pela Constructora Sur do Peru;

O valor de R\$ 42.849.213,35, tributado pela interessada em 2010, refere-se a lucros auferidos pela Construções e Comércio Camargo Corrêa SA – Colômbia nos anos de 2007, 2008 e 2009, conforme demonstrado às fls 1801/1802 e abaixo indicado:

Ano	Valores em Reais
2007	1.161.455,91
2008	8.825.354,18
2009	32.862.403,26
TOTAL	42.849.213,35

2.4 Das informações acima foi possível depreender que os lucros tributados pela interessada em um ano determinado se referem a lucros apurados em anos anteriores. Diante de tal constatação, a interessada foi mais uma vez intimada (Termo de Intimação 6) a correlacionar os valores tributados a título de “lucros auferidos no exterior” no ano calendário 2011 e os anos em que tais lucros foram efetivamente auferidos pelas investidas;

2.5 Em resposta datada de 05/09/2014 (fls 1630/1631) a interessada respondeu que do total de R\$ 63.932.671,07, por ela tributado no ano de 2011 a título de Lucros auferidos no exterior, R\$ 28.148.676,21 teria como referência lucros apurados em 2010 pela Sucursal Colômbia. O remanescente seria referente a lucros apurados no próprio ano de 2011;

2.6 Conforme artigo 25 da Lei 9.249/95 e art 74 da MP 2,158-35, os lucros apurados no exterior por controlada ou coligada devem ser tributados no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados. Tal norma não foi seguida pela interessada, que tributava seus lucros na data em que eram efetivamente disponibilizados pela investida;

2.7 O procedimento de tributar os lucros auferidos no exterior conforme efetivamente disponibilizados gerou recolhimento a menor de IRPJ e CSLL. No cálculo dos montantes recolhidos a menor foram descontados os tributos pagos em anos posteriores, sendo cobradas apenas as diferenças imputáveis à postergação. Nos itens 2.9 a 2.14, a seguir, foram discriminados os valores a tributar referentes a 2009 e 2010;

2.8 Conforme autorização contida no art 26 da Lei 9.249/1995, no cálculo dos valores lançados foi considerada a compensação do imposto de renda incidente no exterior, sobre os lucros computados no lucro real, até o limite do imposto incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros. Sobre o tema, fez registro a autoridade autuante (item 6.3, fls 3.730) de que:

- NA DIPJ do ano de 2009 a interessada não se beneficiou de quaisquer valores a título de “imposto sobre lucros pago no exterior”. Na DIPJ do ano de 2010, se beneficiou, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, de R\$ 10.585.263,60 e R\$ 3.598.944,65, respectivamente;
- Intimada (Termo de Intimação nº 02), a interessada apresentou, em 10/03/2014, documentos considerados hábeis a comprovar as deduções realizadas em DIPJ. Apresentou, ainda, (fls 1.271/1.272) planilha explicativa dos valores deduzidos, conforme resumo abaixo:

Ano de apuração do Lucro /pgto do imposto compensado em 2010	Lucro Tributado em 2010 conforme DIPJ	Compensação – IRPJ conforme DIPJ	Compensação - CSLL conforme DIPJ
2007	1.161.455,91	163.324,23	0
2008	8.825.354,18	2.206.338,55	794.281,88
2009	32.862.403,26	8.215.600,81	2.804.662,77
TOTAL	42.849.213,35	10.585.263,60	3.598.944,65

Mais uma vez intimada, a fim de verificar a possível existência de saldo de imposto pago no exterior ainda passível de compensação no Brasil, a interessada respondeu (fls 1803/1804) que:

“Seguem cópias dos comprovantes de pagamentos de imposto no exterior relativos ao ano calendário de 2010. Informamos ainda que, dos R\$ 42.849.213,35 de lucros oferecidos à tributação no ano de 2010, foram deduzidos R\$ 10.585.263,60 (impostos pagos na Colômbia nos anos de 2007, 2008 e 2009) e os valores pagos na Colômbia em 2010, foram utilizados em anos posteriores. A empresa não possui valores de imposto pago no exterior em anos calendários anteriores ainda pendentes de compensação com o imposto de renda apurado no Brasil.”

2.9 Em relação a 2009 os valores recolhidos a menor, objeto de lançamento de ofício, foram calculados conforme a seguir:

Nome da Investida (col 01)	Lucros a tributar – 2009 (R\$) (col 02)	Lucros de 2009 tributados em 2010 (col 03)	Lucros de 2009 a serem tributados neste procedimento de ofício (col 04)
Camargo Corrêa Moçambique LTDA	1.206.812,45	0,00	1.206.812,45
Camargo Corrêa SA – Sucursal Argentina	0,00	0,00	0,00
Camargo Corrêa SA – Sucursal Colômbia	30.173.399,09	32.862.403,26	0,00

Processo nº 16561.720150/2014-21
Acórdão n.º **1402-002.495**

S1-C4T2
Fl. 4.196

<i>Camargo Corrêa Ecuador SA Ingenieria e Construiciones Construtora Sur SA Intersur Concesiones SA Peru</i>	7.418.778,41	0,00	7.418.778,41
	138.165,49	0,00	138.165,49
	1.511.424,40	0,00	1.511.424,40
TOTAL		10.275.180,75	

2.13 Sobre os lucros apontados na coluna 04 da tabela acima foram calculados os tributos considerados devidos. Especificamente no que diz respeito à Sucursal Colômbia, foram ainda calculadas as diferenças devidas em função da postergação dos lucros que deveriam ter sido reconhecidos e tributados em 2010, mas o foram em 2011;

2.14 Os cálculos da postergação foram explicitados às fls 3.747 e 3.748 e foram efetivados conforme procedimentos determinados pela legislação aplicável à espécie: art 6º de DL 1.598 de 26/12/1977 e Parecer Normativo Cosit nº 02, de 28/08/1996

3. Da impugnação

Cientificada da autuação em 22/12/2014 (fls 3.756), a interessada interpôs, em 20/01/2015, a impugnação de fls 3.758, na qual alega a seu favor, em síntese, que:

3.1 Impossibilidade de tributação das coligadas no Peru (empresas CSur e Inter sur)

A ADI 2.588 tinha como objetivo a declaração de inconstitucionalidade do regime tributário previsto no art 74, caput e parágrafo único da MP 2.158/2001;

O julgamento foi concluído em 10/04/2013, ocasião em que o pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art 74 da referida MP em relação às empresas nacionais coligadas às pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam paraísos fiscais.;

Por se tratar de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado, referida declaração possui efeito erga omnes e vinculante, conforme preceitua o art 102, § 2º da CF/88;

A impugnante não detem o controle da Csur e da Intersur e o Peru não é caracterizado como paraíso Fiscal. Tais empresas são apenas coligadas, com a participação de apenas 33,33 % das investidas.

3.2 Impossibilidade de tributação dos lucros auferidos no Equador e na Argentina em face do art 7º do Tratado para evitar dupla tributação

Devem ser observados os Tratados firmados entre o Brasil, de um lado, e Argentina e Equador de outro. Tais Tratados objetivam evitar dupla tributação;

Nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional, as disposições contidas em tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, ainda que esta lhes seja posterior. Também o art 997 do RIR 99 reconhece a prevalência dos tratados internacionais sobre as legislações internas

- De acordo com o artigo VII da Convenção estabelecida entre o Brasil e a Argentina para evitar a dupla tributação, os lucros de empresa de um Estado (Argentina) só são tributáveis nesse Estado (Argentina), a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado (Brasil) por meio de um estabelecimento aí situado;
- Previsões semelhantes existem na Convenção firmada entre o Brasil e o Equador, também destinada a evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda;
- Trata-se de norma de competência exclusiva, que autoriza o poder de tributar os lucros das empresas de um Estado contratante privativamente a este Estado (no caso, a Argentina e o Equador), com a conseqüente vedação do poder de tributar do Estado de domicílio da sociedade investidora;
- O art 7 dos Tratados para evitar a dupla tributação afasta a aplicação do art 74 da MP 2.158-35/01, o que impede o fisco de tributar os lucros auferidos por investidas domiciliadas na Argentina ou Equador;
- Este foi o entendimento adotado pelo STJ no acórdão relativo ao Recurso Especial 1.325.709/RJ. Seguindo a orientação emanada do STJ, também o CARF tem reconhecido a prevalência dos tratados sobre as disposições contidas no art 74 da MP 2.158-34;
- Os tratados para evitar a dupla tributação se aplicam não só ao IRPJ, mas também à CSLL.

3.3 Impossibilidade de tributação dos lucros auferidos pela CCC- Argentina em face dos artigos 10 e 23 dos Tratados contra dupla tributação

- Também os arts 10 e 23 dos Tratados que seguem o modelo de acordo tributário sobre a renda e o capital da OCDE impedem a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela investida na Argentina. O referido artigo 23 estabelece que os dividendos distribuídos pela sociedade Argentina detidas em mais de 10% por sociedade domiciliada no Brasil deverão ser isentos de tributação no Brasil;
- Logo, no caso presente, em que a investida é subsidiária integral da empresa brasileira, os dividendos dela provenientes sempre estarão isentos de tributação o Brasil;
- O art 10 do Tratado entre Brasil e Argentina consagra regra de competência cumulativa do país de domicílio da controlada (Argentina) e do país de domicílio da controladora;
- Embora a tributação de dividendos seja, no caso, competência do Brasil, estão isentos os dividendos que obedecerem restrições impostas pelo art 23, nº 02 do Tratado.
- Tal conclusão foi adotado pelo acórdão do Carf nº 1102001.247, proferido em 25/11/2014;

3.4 Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre os lucros distribuídos pela CCC-Colômbia

- Em observância à decisão judicial proferida no Mandado de Segurança 2003.61.00.002630-1, recolheu o IRPJ e a CSLL sobre os lucros apurados pela CCC-Colômbia (em 2010), quando estes lucros lhe foram efetivamente distribuídos. A fiscalização, porém, só reconheceu parcialmente tais valores;

Foi corretamente deduzido dos lucros a tributar em 2010, a parcela de R\$ 28.148.676,21, pois em relação a este valor houve apenas postergação de pagamento de tributos;

Porém, além desta, houve duas outras distribuições de lucros deliberadas nos anos de 2012 e 2013, relativas a lucros apurados em 2010, que foram desconsideradas pela fiscalização. A impugnante também recebeu e tribudou, no Brasil, dividendos da CCC-Colômbia, relativos:

- à reunião do Conselho de Administração de 27/03/2012 em que foi deliberada a distribuição de lucros para a impugnante de COP\$ 3.309.930.752,00;

- à reunião do Conselho de Administração de 03/10/2013 em que foi deliberada a distribuição de lucros para a impugnante de COP\$ 3.800.000.000,00

nos anos de 2011, 2012 e 2013 foram tributados a integralidade dos lucros apurados em 2010 pela investida colombiana, mas a autoridade autuante só considerou, para fins do cálculo da postergação, os valores de 2011;

3.5 Erro na apuração da base de cálculo da CC- Moçambique

a interessada possui 99% de participação da referida empresa e não 100%, conforme considerado nos cálculos que embasaram a autuação;

3.6 Compensação do tributo pago no exterior

não foram considerados, no cálculo dos valores devidos no Brasil, os tributos pagos na Colômbia (doc 10), em Moçambique (doc 11), no Equador (doc 12) e na Argentina (doc 13);

a compensação dos tributos pagos no país de domicílio da investida está prevista no art 26 da Lei 9.249/95 e no art 14 da IN SRF 213/02;

em relação à CCC Colômbia, embora tenha sido informado à fiscalização que o tributo recolhido no exterior em relação a 2010 teria sido compensado nos anos posteriores, esclarece a impugnante que tal compensação se deu no momento da distribuição dos referidos lucros, em observância à decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança 2003.6100.00.002630-1. Porém, se o auto de infração antecipou a tributação de tais lucros para o período de sua apuração, deveria ter compensado o tributo recolhido no exterior naquele ano, no caso, em 2010.

3.7 Impossibilidade de aplicação as Selic no cálculo da postergação de pagamentos.

A impugnante, ao abrigo da sentença judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança 2003.6100.00.002630-1, não está sujeita ao regime de tributação imposto pelo art 74 da MP 2.158-2001.

Por esta razão, tributa os lucros de suas investidas quando distribuídos e não quando apurados;

Ao lançar o valor correspondente aos juros de mora devidos entre a data da apuração dos tributos e a data de seu recolhimento, a fiscalização tratou-os como “*diferença de tributo*” e aplicou sobre a referida diferença a selic;

Foi, então, violado o art 6º, § 7º do DL 1598/77, já que o auto de infração aplicou juros sobre juros e o dispositivo em referência autoriza a cobrança de juros até a data do pagamento;

□ O auto de infração também incorre em nulidade uma vez que a parcela devida a título de juros de mora da CSLL recolhida em períodos posteriores foram objeto do lançamento do IRPJ e não da CSLL, como deveria. **3.8 Postergação de CSLL: Cobrança feita equivocadamente no AI referente ao IRPJ**

□ os valores da CSLL que teriam deixado de ser recolhidos em função da postergação de pagamento desta contribuição foram lançados equivocadamente no auto de infração referente ao IRPJ.

Ao apreciar a impugnação oposta pela recorrente a DRJ entendeu que lhe assistia razão reconhecendo (i) a postergação do pagamento do IRPJ e CSLL realizado em 2013 sobre lucros apurados pela CCCC-Colômbia, no valor de R\$ 2.178.435,41; (ii) de ofício, erro material no valor lançado a título de postergação de IRPJ para o ano de 2009, considerando o valor correto de R\$39.841,18; (iii) a necessidade de exclusão dos valores de R\$14.342,83 e R\$281.965,23, relativos ao cálculo da CSLL postergada, os quais foram equivocadamente lançados no auto de infração do IRPJ. A decisão restou ao final assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. COINCIDÊNCIA DE OBJETOS.

A propositura, pelo contribuinte, de ação judicial contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR.

As receitas que decorrem de participação acionária de investida no exterior devem ser tributadas no Brasil ainda que não tenha ocorrido a efetiva distribuição de lucros.

A existência de Tratado Internacional com o país de localização da investida não ilide a incidência da norma que consta do art 74 da MP 2.158-34/01 (e suas reedições).

SELIC. INDEXAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Por expressa determinação legal, a Selic incide sobre a totalidade do crédito tributário constituído.

CSLL. LANÇAMENTOS CONEXOS.

Na ausência de especificidades, aos lançamentos formalizados a partir da mesma base fática aplica-se o mesmo julgado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Sucumbente quanto as matérias acima indicadas a CCC interpõe o presente Recurso Voluntário argüindo em suma as seguintes questões:

i) impossibilidade de tributação dos lucros auferidos pelas coligadas domiciliadas no Peru, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade pelo STF no julgamento da ADI 2588;

ii) impossibilidade de tributação dos lucros auferidos por empresas domiciliadas no Equador e na Argentina em face da prevalência do tratado contra dupla tributação;

iii) postergação de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre lucros apurados em 2010 pela CCC-Colômbia, cujo pagamento foi realizado em 2012;

iv) apuração incorreta da base tributável da CC-Moçambique, já que não considerou a participação de 99%;

v) ausência de compensação dos tributos pagos em Moçambique, na Colômbia, no Equador e na Argentina, nos termos dos arts.26 da Lei n.9249/1995 e 14 da IN/SRF n.213/2002;

vi) aplicação da SELIC sobre o valor dos juros relativos à postergação de pagamento cobrados com relação à CCCC-Colômbia.

Em contra-razões a PGFN sustentou preliminarmente que a Fazenda Nacional restou sucumbente em parte significativa do auto lavrado na medida em que exonerado parcela do crédito tributário lançado referente ao cálculo da postergação dos lucros apurados em 2010 pela CCCC-Colômbia e tributados em 2012 e 2013, bem como, de erro material no cálculo do IRPJ; o que deveria ter sido objeto de Recurso de Ofício.

Ainda em sede preliminar sustenta que presente concomitância de discussão judicial nos autos de Mandado de Segurança n.20036100002630-1, em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao que suscita a presença de prejudicialidade entre as discussões judicial e administrativa sendo imperativo a aplicação da Súmula CARF n.1 subsistindo para julgamento apenas aquelas questões não coincidentes a discussão judicial: existência de tratados internacionais com países sede das investidas e erros materiais na apuração do crédito tributário e legalidade da aplicação da taxa SELIC para indexar crédito tributário.

No mérito sustenta que o STF entendeu pela constitucionalidade do art.74 da MP2158 ressaltando apenas às coligadas residentes em países sem tributação favorecida não tendo a recorrente se desincumbido do ônus de provar que "sua participação societária nas empresas peruanas caracterizaria tão somente uma coligação." (f.4155)

Quanto à (im)possibilidade de tributação dos lucros auferidos na Argentina e Equador sustenta que o Tratado contra Dupla Tributação deve observar as normas CFCs de modo que o 74 é norma posterior derogatória. Sustenta ainda a inaplicabilidade dos tratados à CSLL sob o argumento de que porventura admitida aplicação dos Tratados contemplariam apenas o IRPJ.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O recurso é tempestivo e assinado por patronos habilitados.

2. PRELIMINARMENTE:

2.1. Do Recurso de Ofício:

Considerando que a decisão recorrida exonerou o contribuinte de crédito em valor superior ao limite de alçada, fixado pela Portaria MF n.03, de 03/01/2008, a DRJ deveria ter empreendido a oposição de Recurso de Ofício.

No entanto, prejuízo algum há na medida em que o próprio termo indica que o recurso é de ofício, assim, estando previsto no Processo Administrativo Fiscal (PAF) regulado pelo Decreto n.70.235/1972:

art.34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: (...)

§2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

Em contra-razões a PGFN preliminarmente indicou a falta da autoridade de primeira instância indicando com hialina clareza a sucumbência da Fazenda Nacional. Pondera que "faz-se mister o retorno dos autos à DRJ de origem, para que seja cumprida a formalidade em questão".

Muito embora este signatário entenda que a apreciação possa se realizar *ex officio* como o próprio nome do instrumento recursal está a evidenciar tem-se por imperativo que seja dado ciência ao contribuinte, no caso recorrido, de que a matéria será reapreciada facultando-lhe oportunidade de trazer suas razões pela manutenção da decisão no que lhe atende.

Oportuno consignar que, a despeito de previsão expressa no PAF para intimação do contribuinte para contra-razões no Recurso de Ofício, o Manual do Conselheiro CARF (versão 1.0) prevê como medida que impede o julgamento a "falta de ciência às partes para contrarrazões"(p.35) sendo, assim, medida de bom alvitre atender ao pedido da PGFN a fim de que a autoridade julgadora proceda a providência de mister, salvo se o contribuinte abdicar de seu direito de contra-razões ao Recurso de Ofício afigurando-se, assim, apto para julgamento o presente feito.

Superada a questão preliminar ante a manifestação do patrono da contribuinte que não vislumbra prejuízo algum ao devido processo legal passa-se a analisar cada uma das questões suscitadas:

2.2. Da concomitância de instâncias:

Ainda em sede preliminar tem-se que a contribuinte judicializou parcela da discussão trazida em sede de impugnação. Em 19/02/2003, a contribuinte ingressou com mandado de segurança protocolado na Subseção Judiciária de São Paulo sob o nº 20036100002630-1, requerendo, em síntese, que fosse deferida liminar para afastar o pagamento do IRPJ e da CSLL calculados na forma do art. 74, da Medida Provisória 2.15835/01, sobre os lucros auferidos no exterior pela sociedade Camargo Correa Construções, em razão da inconstitucionalidade regime de tributação imposto pelo art 74 da MP 2.158-2001.

Vê-se que a ação judicial atinge diretamente as questões aqui sob análise. Sob esse prisma, falece competência ao Órgão julgador administrativo para manifestar-se sobre matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário, nos termos da Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial

Considerando a simultaneidade da discussão judicial empreendida e a prejudicialidade daquela em função dessa remanescem passíveis de apreciação perante esta instância administrativa apenas as seguintes questões: (i) aplicação da MP a coligada sediada no Peru, país que não é "paraíso fiscal"; (ii) tributação de lucros no exterior de controladas sediadas na Argentina ante existência de tratados internacionais com país sede das investidas, (iii) erros materiais na apuração do crédito tributário nas controladas da Colômbia e Moçambique e (iv) legalidade da aplicação da taxa SELIC para indexar crédito tributário.

3. DO MÉRITO:

3.1. Das Controladas fora de paraíso fiscal

Pugna a Recorrente pelo cancelamento das exigências fiscais de IRPJ e de CSLL lançadas com relação às empresas CSUR e INTERSUR, localizadas no Peru, por força da decisão proferida pelo E. Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI n. 2.588, concluída no dia 10 de abril de 2013.

Naquele julgamento consignou-se expressamente a “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”.

A Instrução Normativa n. 1.037 que “relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados” não inclui em seu rol o Peru.

Por força expressa do que prevê o art. 102, §2, da Constituição Federal, acerca do efeito vinculante das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade, aliado ao previsto no art.927, I do Novo Código de Processo Civil e art.62 do RICARF tem-se por evidente que este Eg. CARF se encontra vinculado a observar a decisão proferida em sede da ADI 2588.

Assim sendo, é mister que esse Conselho cancele a autuação quanto aos lucros auferidos pelas coligadas domiciliadas no Peru, até que ocorra sua efetiva distribuição.

3.2 Observância dos tratados internacionais com países sede das investidas- Argentina e Equador:

Isto posto, passamos a analisar as alegações recursais quanto à aplicação dos tratados internacionais, e, no caso, especificamente, da Convenção Brasil-Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria do imposto sobre a renda, promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982 e da Convenção Brasil-Ecuador, promulgada pelo Decreto nº 95.717/1988.

Relativamente à prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna, peço vênha para transcrever o seguinte excerto de voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Faroni no acórdão nº 10195.476, na sessão de 26 de abril de 2006:

“Como é sabido, a antinomia das normas se resolve pela aplicação dos critérios da hierarquia, da cronologia e da especialidade. A questão, no presente caso, envolve matéria doutrinariamente discutida, relacionada à prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas. Não obstante haja ainda muita divergência sobre existência ou não de hierarquia entre tratados e legislação interna, o Supremo Tribunal Federal, com o julgado RE 80.004/SE, decidiu no sentido da inexistência de hierarquia e da possibilidade de lei interna posterior incompatível com o tratado ser validamente aplicada. Não obstante a crítica que a decisão mereceu por parte dos internacionalistas, que defendem que quando o Brasil não tem mais interesse no tratado deve denunciá-lo e não unilateralmente aprovar uma lei modificando o conteúdo do tratado, essa tese prevalece na jurisprudência da Corte Suprema. Embora o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, o fato é que não se discutiu, naquela Corte, o art. 98 do CTN, que tem status de lei complementar, portanto de hierarquia superior à lei ordinária (O julgado que consagrou o entendimento de inexistência de hierarquia RE 80.004/SE tratava da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias). Assim, ainda que se considere não ter, o tratado internacional, primazia hierárquica sobre a lei interna, em se tratando de norma tributária, essa primazia decorreria do art. 98 do CTN. Esse é o entendimento predominante na doutrina. E para aqueles que consideram que o art. 98 do CTN não pode estabelecer essa hierarquia, a questão vai se resolver pelo critério da especialidade, posto que o tratado, geralmente, é especial em relação à lei interna.

Ricardo Lobo Torres ensina:

‘É particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha'. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.

Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e notas promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária posterior” (Torres, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, pg. 45).

Assente, portanto, a prevalência dos tratados internacionais, transcreve-se a seguir os artigos da Convenção firmada entre o Brasil e a Argentina considerados relevantes para o deslinde da questão, quais sejam os artigos 7º, 10, e 23:

“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.
2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

ARTIGO X

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado.
3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplicam se o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente ou uma base fixa a que estiver efetivamente ligada à participação geradora dos dividendos. Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso.
4. O termo "dividendos", usado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Argentina tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

ARTIGO XXIII

Métodos para evitar a dupla tributação

1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Argentina, o Brasil, ressalvado o disposto no parágrafo 2, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Argentina. Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Argentina.

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos do imposto no Brasil.

3. Quando um residente da Argentina receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Argentina isentará de imposto esses rendimentos, a menos que sejam considerados provenientes da Argentina.”

Colacionamos ainda os mesmos dispositivos da Convenção Brasil-Ecuador:

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 na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

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

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

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

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente em outros Artigos da presente Convenção, o disposto nesses Artigos não será afetado pelo disposto no presente Artigo.

ARTIGO X

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

O presente parágrafo não afetará a tributação da sociedade com relação aos lucros que derem origem aos dividendos pagos.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos um estabelecimento permanente e a participação em relação a qual os dividendos são pagos esteja efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente. Neste caso, aplica-se o disposto no Artigo VII.

4. O termo dividendo, usando neste Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, esse estabelecimento poderá estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação desse outro Estado Contratante. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros desse estabelecimento permanente, calculado após a dedução do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

ARTIGO XXIII

Métodos para evitar dupla tributação

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, são tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado Contratante, ressalvado o disposto nos parágrafos 2 e 3, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.

2. Os dividendos pagos por sociedade residente de um Estado Contratante a uma sociedade residente do outro Estado Contratante detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado

Contratante de acordo com as disposições da presente Convenção, serão isentos de imposto no outro Estado Contratante.

3. Para a dedução indicada no parágrafo 1, o imposto sobre os dividendos não compreendidos no parágrafo 2 deste Artigo, sobre os juros mencionados no parágrafo 2 do Artigo XI, e sobre os "royalties" mencionados no parágrafo 2b do Artigo XII será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25%.

Inicialmente, é importante notar que a redação dos dispositivos é em sua essência a mesma, de sorte que as razões adotadas para uma das companhias deve ser a mesma adotada para a outra.

Isso exposto, cumpre-nos esclarecer que o apelo ao art. 10 das Convenções em autuações envolvendo coligadas e controladas revela uma prática equivocada da fiscalização que constantemente tenta contornar o conteúdo das Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação, restringindo seu alcance. Isto porque a redação do art. 10 refere-se a dividendos pagos, e aqui nos reportamos a excelente análise realizada pelo Conselheiro Luís Flávio Neto nos autos do Processo nº 16682.720429/2012-77, acórdão nº 9101-002.332. Embora ali esteja em análise a Convenção Brasil-Holanda, as conclusões são plenamente aplicáveis ao caso em espécie, motivo pelo qual nos permitimos transcrever excerto daquele voto:

O contexto intrínseco compreende o próprio signo linguístico sob interpretação ou outros presentes no texto do tratado, no preâmbulo, nos anexos, bem como em qualquer acordo ou instrumento celebrado pelas partes relativos ao tratado ou em conexão com a sua conclusão. A sua investigação, além de instintiva, decorre de prescrição expressa no art. 31 (1) e (2) da CVDT.

A análise gramatical do trecho do art. 10 (1) do acordo Brasil-Países Baixos, na oração “Os dividendos pagos por uma sociedade (...)”, evidencia o emprego do sujeito paciente (da passiva) “dividendos” acompanhado do particípio “pago”. Importante ressaltar que o particípio consiste em uma forma nominal do verbo que expressa o resultado do “fato verbal”, isto é, indica uma ação já realizada, já finalizada, sobre o objeto da oração que ele qualifica, in casu, “os dividendos”.

O termo “pago”, assim, atua como um reforço incisivo para delimitar a aplicação do dispositivo àquelas situação em que o rendimento por ele tutelado (“dividendos”) tenham sido efetivamente “pagos”.

Sob a perspectiva sintática, o termo “dividendo”, empregado na cláusula sob exame, encontra-se qualificado como “pago”, o que impõe, necessariamente, que esta ação (pagar) já tenha sido concretizada (pela “sociedade”, agente da passiva na oração).

(...)

Os Comentários à CM-OCDE, editados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, podem ser equiparados à doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações, a qual, conforme albergada pelo art. 31 (3) “c” da CVDT cumulado com o art. 38 (1) “c” do Corte Internacional de Justiça. A obrigatoriedade de sua observância se dá nesses termos.

De todo modo, desde a sua versão de 1977, os Comentários à CM-OCDE apresentam as seguintes disposições quanto à interpretação do art. 10 dividendos), especialmente quanto aos termos “dividendos pagos”, in verbis:

“7. Por este motivo, o parágrafo 1 simplesmente estabelece que dividendos poderão ser tributados no Estado de residência do beneficiário. O termo “pago” apresenta significado bastante amplo, já que o conceito de pagamento significa o cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume.”

O termo “pago”, conforme essa evidência do contexto extrínseco secundário dos acordos de bitributação, abrange apenas situações em que há efetivo “cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume”. Desse modo, ainda que se possa atribuir maior ou menor importância aos Comentários à CM-OCDE

existentes à época em que o acordo Brasil-Países Baixos foi celebrado, é contundente constatar que o parágrafo 7º dos Comentários ao art. 10º da CM-OCDE, acima transcrito, converge com as demais evidências analisadas neste voto: para que os “dividendos” sejam considerados “pagos”, exige-se a efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade ao acionista.

Perceba-se que embora a redação das Convenções não seja a mesma, a essência é a mesma, motivo pelo qual emprestamos a Convenção Brasil-Argentina às conclusões apresentadas pelo Conselheiro Luis Flávio Neto à Convenção Brasil-Holanda. Colacionamos ainda brilhante lição de Sérgio André Rocha que esclarece a controvérsia.

Quer-nos parecer que o artigo 10 somente terá um papel no presente debate caso se conclua que o artigo 74 da MP 2.158 se trate de uma regra de tributação de dividendos fictos, como sustenta Taísa Maciel ao afirmar que ‘o Brasil adota a teoria do dividendo fictício (fictive dividend approach), de forma que o artigo 10 dos tratados veda a aplicação da norma interna’. Do contrário, em não se entendendo tratar o artigo 74 da MP 2.158 da tributa~]ao de dividendos fictícios – como nos parece ser o caso, cremos que o artigo 10 seria inaplicável à presente situação. Tudo o que este dispositivo faz é tratar das hipóteses em que é legítima a tributação de dividendos pelos Estados contratantes. Parece ser consequência lógica afirmar que, se dividendos fictos não se tratar, não há razão para se argumentar que o artigo 10 das Convenções seria óbice à aplicação do mencionado artigo 74.

(ROCHA, Sérgio André; Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 79)

Referida conclusão é reforçada ainda pela lição do saudoso Professor Alberto Xavier:

“A principal crítica que deve ser dirigida a este entendimento está em que a lei interna que fundamenta a tributação (o art. 25 da Lei 9.249/95, para o qual remete o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01) não permite a referida construção, eis que alude à adição ao lucro da pessoa jurídica brasileira dos próprios lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, independentemente de serem pagos ou creditados. A ficção de disponibilização mais não significa que a determinação do momento temporal que esse cômputo se deve verificar, não tendo o condão de alterar o objeto da tributação.

(XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 417-418)

Repudia-se aqui interpretação que busca limitar o alcance do art. 7, concedendo-lhe escopo subjetivo, qual seja, proteção do não-residente. Schoueri bem explica o alcance do art. 7:

O raciocínio assim desenvolvido peca, entretanto, ao não perceber que não é verdade que o artigo 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior. O escopo do artigo 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas). Assim, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto: a limitação do artigo 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante. Pouco interessa, in casu, indagar quem suporta o encargo. Seja a empresa estrangeira, seja a nacional, o que importa é que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior.

Nos termos do referido artigo 7º, portanto, estão fora da jurisdição brasileira os lucros auferidos por uma empresa situada em outro Estado Contratante. Resta ver, daí, qual o alcance objetivo da legislação brasileira. Noutras palavras, cabe examinar se a legislação brasileira alcança lucros de uma empresa brasileira, ou lucros de uma empresa estrangeira.

(SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no Exterior e Acordos de Bitributação: Reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 219, São Paulo, dezembro de 2013, p. 74).

Embora se utilize o parágrafo 14 do comentário ao art. 7, constante na versão de 22/07/2010 da Convenção Modelo:

14. The purpose of paragraph 1 is to limit the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10).

14. O propósito do § 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos Comentários ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos Comentários ao art. 10).

Tal comentário deve ser lido com temperamentos, verificando o contexto em que foi emitido. Qual seja, buscando combater o abuso na utilização de tratados. Tal assertiva pode inclusive ser comprovada pela remissão do comentário 14 ao art. 7, ao comentário 23 ao art. 1, onde afirma-se que outra forma de combater o uso abusivo de tratados seria ser a leitura dos percebe-se inclusive a referência aos comentários ao art. 1, onde se trata do uso abusivo de tratados seria através de normas CFC. Se isso é verdade, e entendemos que sim, seria mais um motivo para afastar a tributação em respeito a Convenção.

Cabe ainda mencionarmos que por muito tempo a doutrina vem sustentando que referido permissivo só valeria para normas CFC “reais”, ou sejam, as que buscam o combate ao abuso, restritas a rendas passivas e a países de baixa ou nenhuma tributação. Para Sérgio André Rocha:

Com efeito, independentemente de serem qualificadas como CFC, ou não, as regras brasileiras certamente não foram consideradas como *típicas regras CFC pelos referidos Comentários*.

De fato, como já ressaltamos, a maioria dos países membros da OCDE não pode incluir em suas legislações regras com o alcance da regra brasileira – ver item 3.6. -, uma vez que as mesmas seriam contrárias às liberdades fundamentais da União Europeia.

Dessa maneira, é claro que os Comentários da OCDE e da ONU não tinham como paradigma modelos como o brasileiro. Este fato é ressaltado no Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS, onde se demonstrou grande preocupação com os limites para a adoção de ‘regimes CFC pelos países da União Europeia.

(ROCHA, Sérgio André; Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 79)

Lembramos, por fim, que o E. STJ nos autos do

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoccorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

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

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

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

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

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

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

9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

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

Caso este não seja o entendimento desta r. Turma, afastamento da tributação por força do art. 7 das referidas Convenções, em caso se entenda que estamos sim diante da tributação de dividendos fictos, no caso em análise o resultado prático é o mesmo. Isto porque o art. 23 das referidas convenções isenta tais rendimentos. Tal posicionamento foi adotado nos autos do Processo Administrativo nº 10880.729239/2011-11, acórdão nº 1102-001.247, de relatoria do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, assim ementado:

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MP 2158-35/2001. TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A contribuição social sobre o lucro, apesar de guardar semelhança com o imposto de renda, possui base de cálculo própria, bem como destinação distinta, e não se encontra abrangida pela Convenção Brasil-Argentina.

Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido em parte.

Nos termos do art. 23 da Convenção Brasil-Argentina, são isentos de tributação no Brasil os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, desde que, de acordo com as disposições da própria Convenção, sejam tributáveis na Argentina.

LUCROS NO EXTERIOR. COLIGADA AVALIADA PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Nos termos da regulamentação editada pela Receita Federal, mesmo na vigência do art. 74 da Medida Provisória 2158-35/2001, no caso de investimento no exterior avaliado pelo custo de aquisição, os lucros devem ser reconhecidos pela investidora no Brasil somente quando disponibilizados mediante pagamento ou crédito, nos moldes previstos pela Lei nº 9.532/97.

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MP Nº 2158-35/2001. COLIGADAS NA BOLÍVIA E PARAGUAI. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, decidiu pela inaplicabilidade, com efeitos erga omnes, do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, no caso de coligadas sediadas em países não sujeitos a tributação favorecida (não paraísos fiscais).

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR

Pode ser compensado com o imposto de renda e a contribuição social devidas no país, em razão dos lucros auferidos no exterior, o imposto efetivamente pago no exterior sobre aqueles lucros, observados os limites legais.

Pelo exposto, entendemos que não merece guarida o auto de infração no tocante a tributação das controladas da recorrente localizadas na Argentina e no Equador, sob ameaça de afronta direta ao previsto nos Decretos nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982 (Convenção Brasil-Argentina), e nº 95.717/1988 (Convenção Brasil-Ecuador), seja pelo disposto em seu art. 7, seja pelo disposto na combinação dos arts. 10 e 23.

3.1.4 Aplicação dos Tratados à CSLL

Durante anos perdurou nos Tribunais brasileiros a discussão imposta pela Receita Federal de que os Tratados contra bitributação sobre a renda não tinham aplicação à CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) por tratar-se de espécie tributária diversa enquanto que a doutrina defendia, com razão, que as Convenções são aplicáveis aos tributos incidentes sobre a renda, independentemente de sua denominação (*nomen juris*).

A Lei nº 13.202/2015, resultante da conversão da Medida Provisória nº 685/2015[1], trouxe dispositivo equiparando a CSLL ao IRPJ, para fins das Convenções firmadas pelo Brasil para evitar a bitributação em relação aos impostos sobre a renda. O artigo 11 da referida Lei assim dispõe:

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.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

O dispositivo em comento tem natureza expressamente interpretativa ao que aplicável, portanto, a ato ou fato pretérito, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN.

3.2. Erros materiais na apuração do crédito tributário - controlada Moçambique:

Alega o contribuinte que houve erro na apuração da base de cálculo em relação a sua controlada em Moçambique, haja vista sua participação ser de 99%, e não os 100% utilizados pela d. Fiscalização. De sua parte afirma a Procuradoria que:

Novamente, no entanto, não parece assistir razão à empresa, já que, nos termos do que colocado no voto condutor da decisão ora atacada, o contribuinte informa em DIPJ's referentes aos anos de 2009 e 2010 que sua participação na investida em Moçambique é de 100%. E embora alegue erro no preenchimento de tal informação, não traz aos autos documentos capazes de demonstrar tal equívoco. Sendo assim, mais uma vez se faz necessária a manutenção do lançamento

O contribuinte, traz aos autos informação que contrapõe-se à posição sustentada pela Procuradoria o que corrobora com sua declaração na DIPJ, devendo ser excluído, portanto, o crédito tributário nesse ponto.

Em relação à compensação dos tributos pagos no exterior, entendemos que assiste razão ao contribuinte. A Receita Federal do Brasil possui condições de verificar durante a fiscalização se e quando houve compensação dos tributos pagos no exterior, não se podendo desincumbir da adequada apuração da base de cálculo do tributo devido, conforme art. 142 do CTN.

3.3.Do recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre lucros distribuídos pela CCCC-Colômbia:

Em relação aos lucros apurados pela CCCC-Colômbia, verifica-se divergência quanto a imputação do valor de R\$ 5.785.815,58 declarados em DIPJ no ano-calendário de 2012, linha 43, como se fosse da sociedade CCC Ingenieria & Construcciones não merece subsistir; o que evidenciado pelo documento n.3 acostado presente recurso que atesta que a ora recorrente detém apenas um por cento de participação na referida empresa que apurou apenas R\$55.317,00 de lucro líquido neste ano.

Da análise dos documentos constata-se que assiste razão a recorrente quando afirma que tal valor refere-se exclusivamente a lucros distribuídos pela CCCC-Colômbia, sobretudo, diante do fato de ter juntado livro razão do período em que demonstra analiticamente a composição do valor, referenciado inclusive, por contratos de câmbio.

Não assiste razão a D. PGFN quando clama que seja mantido entendimento proferido pela r. DRJ sob o argumento de eventual preclusão tomando-se em conta as provas “tempestivamente juntadas”.

Esse E. Conselho já se manifestou anteriormente, e entendo de forma bastante razoável, que provas juntadas posteriormente sejam acolhidas:

PRECLUSÃO - APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL - RATEIO DE CUSTOS.

Em que pese o princípio do formalismo moderado que informa o processo administrativo fiscal, não é razoável, depois da impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer a prova quando, sem qualquer justificativa aceitável, ele deixou de fazê-lo em duas oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a impugnação). Contudo, se aspectos específicos da prova a ser produzida demonstram que ela não se realizaria mediante a apresentação de planilhas e demonstrativos, e se os documentos trazidos posteriormente são suficientes a formação da convicção do julgador, não demandando diligências, o sopesamento dos princípios da verdade material, do formalismo moderado e do princípio finalístico do processo justificam o acolhimento das provas.

(CSRF, Acórdão n. 9101-002.114, Relator Valmir Sandri)

Não é crível que uma companhia em que a Recorrente detém participação mínima de 1% gere dúvidas quanto a imputação dos lucros. Por essa razão, entendo merecer guarida o argumento da Recorrente, excluindo tais valores, reformando o r. Acórdão da DRJ nessa parte acolhendo, assim, os argumentos expendidos pela recorrente ante documentação trazida aos autos.

3.4 Legalidade da aplicação da taxa SELIC:

A impugnante, ao abrigo da sentença judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança 2003.6100.00.002630-1, não está sujeita ao regime de tributação imposto pelo art 74 da MP 2.158-2001. Por esta razão, tributa os lucros de suas investidas quando distribuídos e não quando apurados.

A fiscalização ao lançar o valor correspondente aos juros de mora devidos entre a data da apuração dos tributos e a data de seu recolhimento, a fiscalização tratou-os como “*diferença de tributo*” e aplicou sobre a referida diferença a SELIC; o que viola o art 6º, § 7º do DL 1598/77, já que o auto de infração aplicou juros sobre juros e o dispositivo em referência autoriza a cobrança de juros até a data do pagamento.

O auto de infração também incorre em nulidade uma vez que a parcela devida a título de juros de mora da CSLL recolhida em períodos posteriores foram objeto do lançamento do IRPJ e não da CSLL, como deveria.

4. CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário provendo-o parcialmente para:

- 4.1) excluir os lucros das coligadas sediadas no Peru, por força do julgamento proferido na ADI 2588 que fixou entendimento pela inconstitucionalidade do art.74 para coligadas fora de paraíso fiscal;
- 4.2) excluir os lucros das controladas localizadas na Argentina e Equador, por força do art. 7, do Tratado para Evitar a Dupla Tributação assinado entre Brasil e esses países;
- 4.3) excluir da tributação das controladas de Moçambique na medida em que a contribuinte se desincumbiu do ônus de provar que não detém 100% do capital social da sociedade empresária;
- 4.4) cancelar o auto no que respeita a tributação dos lucros da controlada localizada na Colômbia na medida em que o montante de R\$5.785.815,58 declarados pela recorrente na DIPJ ano-calendário 2012 se refere exclusivamente a lucros distribuídos pela CCCC-Colômbia;
- 4.5) excluir a aplicação da SELIC sobre juros na postergação do pagamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado

Em que pesem os brilhantes argumentos do i. Conselheiro Relator, ousou discordar de suas conclusões quanto à tributação da parcela de lucros da Recorrente auferida por meio de suas controladas localizadas na Argentina e no Peru.

Para a Recorrente, a Fiscalização não poderia ter incluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio suas controladas localizadas na Argentina e no Peru.

Segundo seu entendimento, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, violaria o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina e do Tratado Brasil-Ecuador, firmado para evitar a dupla tributação da renda. Desse modo, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a Fiscalização estaria tributando os lucros da controlada na, e não os lucros da Recorrente – residente no Brasil.

Entende, a Recorrente, portanto, que seria competência exclusiva da Argentina/Ecuador tributar os lucros auferidos em suas controladas localizadas na Argentina e no Peru, nos termos previstos no art. 7º do tratados em questão.

Pois bem, passo a analisar o tema.

O tema não é novo neste colegiado. Na sessão de 04 de outubro de 2016, por meio do acórdão 1402-002.321, de minha relatoria, em situação praticamente idêntica (o tratado em questão fora firmado com a Áustria), decidiu-se por negar provimento ao recurso voluntário.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil possui seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

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.

Depois de inúmeras controvérsias legislativas¹, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

¹ Tais controvérsias surgiram com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas *Controlled Foreign Corporations* – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL²; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-se:

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. 10 da Lei no 9.532, de 1997.

[...]

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.

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional³. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

Faz-se necessário, portanto, analisar a sistemática adotada em tais dispositivos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as

² Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

³ Cf. João Francisco Bianco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43⁴.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Argentina e o Brasil e o Equador:

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.

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em contrarrazões e sustentações orais sobre o tema, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente!

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes.

⁴ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

Há de se salientar, novamente, que a tributação da empresa brasileira, nos termos do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01, não diminui o resultado da empresa situada no exterior, uma vez que jamais se refletirá nas demonstrações contábeis e financeiras do não residente no Brasil.

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

Segundo a PGFN, os mais recentes posicionamentos da OCDE orientam, inclusive, que normas CFC não se apliquem somente a casos de abuso de tratado, mas que possuam hipóteses de incidência objetivas.

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional⁵ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:*

*Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”.*⁶

Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por outros fundamentos também discordo de tal exegese. Basta analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – *profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º dessas convenções, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

⁵ Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

⁶ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 - modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

23. A utilização de “companhias de base” [“base companies”, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“Controlled Foreign Corporations/CFC”, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição⁷. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02⁸. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)⁹. Veja-se:

*COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM
O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL*

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

⁷ Conforme OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, pp 13 e 14. Disponível em: < <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>. Acesso em 10 de maio de 2017. Eis o texto em sua originalidade: "Definition of income – Although some countries' existing CFC rules treat all the income of a CFC as "CFC income" that is attributed to shareholders in the parent jurisdiction, many CFC rules only apply to certain types of income. The report recommends that CFC rules include a definition of CFC income, and it sets out a non-exhaustive list of approaches or combination of approaches that CFC rules could use for such a definition".

⁸ Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

⁹ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados

sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado

com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori*, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegar que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da

citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa argentina e pela empresa equatoriana. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

Portanto, não assiste razão à Recorrente. Inexiste ofensa ao Acordo Brasil-Argentina e ao Acordo Brasil-Ecuador, seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4 (o qual isenta os dividendos tributáveis na Argentina/Ecuador recebidos por residentes brasileiros).

No que atine à tributação da equivalência patrimonial, a decisão recorrida, baseando-se no art. 7º, § 1º, da IN 213/02, confirmou a exigência de IRPJ e CSLL supostamente aplicada sobre o valor da equivalência patrimonial apurado no investimento mantido na controlada argentina e na controlada equatoriana.

Convém transcrever as normas do Regulamento do Imposto de Renda que norteiam o tema:

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

[...]

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

[...]

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

Art. 394. 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

§ 9º 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, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

[...]

Conforme se observa, a Lei nº 9.249, de 1995, em relação ao resultado das avaliações de investimento no exterior pelo método da equivalência patrimonial, manteve o tratamento tributário previsto para os resultados de investimentos no Brasil, ou seja, não devem compor a apuração do lucro real.

Coaduno-me com a posição externada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão nº 1101-00.365, no qual conclui que se deve interpretar o enunciado da IN que determina a inclusão do resultado positivo de equivalência patrimonial em investimentos no exterior na apuração do lucro líquido em conjunto com o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249, de 1995, ou seja, inclui-se tal resultado na apuração do lucro apurado em balanço, mas mantém-se sua exclusão, se positivo, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Há de se salientar, contudo, que o próprio art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995¹⁰, determina que os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na

¹⁰ 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;

apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas (§ 1º), sendo que os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real, sendo que os rendimentos e ganhos de capital serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real (§ 2º, II).

Portanto, em que pese no valor do MEP, em tese, poder estar englobado outros valores que não o lucro, basta-se mera apuração aritmética para que a apuração da base de cálculo seja adequada aos ditames dos §§ 1º, 2º e 3º, do art. 25 da Lei nº 9.249/1995, tal qual realizado no lançamento.

Portanto, na presente exigência, o valor objeto da autuação é exatamente o valor do lucro consolidado em sua controlada na Argentina e em sua controlada não Equador, não havendo que se falar em tributação do valor obtido via método da equivalência patrimonial.

Desse modo, impõe-se a manutenção integral da exigência referente à tributação, no Brasil, da parcela de lucros a que a Recorrente fez jus com base no resultado apurado por suas controladas situadas na Argentina e no Equador.

No que diz respeito à suposta aplicação de juros sobre juros, equivoca-se a Recorrente e, com a devida vênia, também o i. Relator sobre o fato.

O que ocorreu, em realidade, foi o habitual cálculo de postergação de tributos, imputando-se o valor originalmente recolhido - em período posterior ao vencimento do tributo (principal) - em tributo, multa e juros, proporcionalmente, conforme determina o art. 6º, § 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77, procedimento detalhadamente examinado no Parecer Normativo COSIT nº 2/1996 e corretamente aplicado pela autoridade fiscal autuante.

Ainda em relação ao tema, a alegação da Recorrente acolhida pelo i. Relator de que *“o auto de infração também incorre em nulidade uma vez que a parcela devida a título de juros de mora da CSLL recolhida em períodos posteriores foram objeto do lançamento do IRPJ e não da CSLL, como deveria”*, não faz sentido. Em primeiro lugar porque não seria caso de nulidade do lançamento, mas sim de cancelamento da parcela da exigência que estivesse incorreta. Ademais, como a autoridade fiscal estava imputando a parcela de imposto pago no exterior a ser deduzida do IRPJ devido no Brasil, e, considerando-se que após a distribuição do valor pago no exterior entre IRPJ, multa de mora e juros a serem apropriados em razão da postergação, não restou saldo de imposto recolhido no exterior a ser deduzido da CSLL (nos termos do art. 15 da IN SRF nº 213/2002), mas sim IRPJ ainda devido, não há que se falar em necessidade de lançamento de parcela de juros de CSLL, conforme afirmado no voto do Relator. Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

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.

Processo nº 16561.720150/2014-21
Acórdão n.º **1402-002.495**

S1-C4T2
Fl. 4.228

Assim sendo, voto também por negar provimento ao recurso em relação à suposta cobrança indevida de juros relativos à postergação.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto