



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

Processo n° 16561.720187/2012-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.657 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - APLICAÇÃO DE TRATADO
Recorrente MONTECITRUS TRADING S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

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

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

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

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

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

LUCRO NO EXTERIOR. CAPITALIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IRPJ.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-MPF. INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DE DIVERSOS TRIBUTOS. MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS.

Na hipótese em que infrações apuradas em relação a tributo contido no MPF também configurarem, em razão da identidade dos elementos fáticos,

infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por MONTECITRUS TRADING S.A., pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão 06-44.136, da 2ª Turma da DRJ-Curitiba, que negou provimento à impugnação da recorrente, mantendo quase na totalidade o lançamento que dela exigia crédito tributário no montante de R\$ 10.905.126,16, compreendendo IRPJ e CSLL, acrescidos de multa e juros.

O fato que deu causa ao lançamento foi a ausência de adição ao lucro líquido do período, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do lucro auferido no exterior, procedente da empresa Montecitrus Holding B.V., estabelecida na Holanda.

Impugnado o lançamento, os autos foram remetidos à DRJ-CTA, que excluiu parte do crédito tributário, referente à dedução de saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 497.309,29. No mais, negou provimento à impugnação, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2007

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. DECADÊNCIA.

A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados por empresa controlada sediada no exterior, deve levar em consideração a data em que ocorreu a disponibilidade (data do balanço, ou seja, 31/12 de cada ano), e não a data em que os lucros foram auferidos pela empresa controlada.

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por intermédio de controladas ou coligadas (inclusive os transferidos para a reserva legal) são tributáveis no Brasil quando houver o emprego do valor, em favor da beneficiária, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

TRATADO INTERNACIONAL

O Tratado firmado entre Brasil e Holanda, vigente não impede a tributação de lucros auferidos por controlada no exterior, quando estes são disponibilizados à controladora brasileira.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. TRATADOS INTERNACIONAIS. HOLANDA.

Os acordos para evitar a bitributação não impedem que os lucros sejam tributados em ambos os países signatários, apenas admitem a compensação do imposto pago no outro País, desde que obedecidas as restrições da legislação tributária.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE INDICAÇÃO DO TRIBUTO FISCALIZADO. NULIDADE DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Mesmo que reste caracterizada a falta de indicação de tributo ou contribuição no Mandado de Procedimento Fiscal, sendo este mero instrumento de controle interno da administração tributária, não restaria caracterizada hipótese de nulidade do lançamento.

NULIDADE.

Não há que se falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida, bem como a menção ao enquadramento legal aplicável ao caso em concreto e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo administrativo, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal. A administração pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade).

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Considera-se postergada a parcela de imposto relativa a determinado ano-calendário somente quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior, fato que deve ser comprovado e não apenas alegado.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 61, § 2º, DA LEI N.º 9.430/96.

A multa de 75%, prescrita no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/1996, é aplicável sempre nos lançamentos de ofício realizados pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil. As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais. Inaplicável a redução da multa de ofício para o percentual contemplado pelo artigo 61, § 2º, da Lei n.º 9.430/96, uma vez que o mesmo cinge-se as hipóteses de pagamentos efetuados espontaneamente.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

É de nenhum efeito o protesto genérico pela produção de provas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2007

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade, por cerceamento de defesa, no lançamento que conta com a enumeração exaustiva dos fundamentos legais e descreve completamente a infração, praticando ato administrativo vinculado em observância a dever de ofício.

CITAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA OU DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB). expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais

não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes, e nem a opiniões doutrinárias sobre determinadas matérias.

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à esfera administrativa a análise de questões que versem sobre a legalidade ou constitucionalidade de norma legal regularmente editada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não resignada, a recorrente interpôs recurso, pugnano pela anulação do lançamento, com fulcro nas seguintes razões, conforme síntese constante da própria peça recursal:

a) O Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.85.00-201100369-2, que originou a ação fiscalizatória e o lançamento ora impugnado não previu a fiscalização da CSLL, nos termos do que determina o art. 7º da Portaria MF nº 3.014/2011, resultando em ser a exigência da Contribuição absolutamente ilegal;

b) Parte da autuação fiscal foi atingida pela decadência (arts 150, § 4º e 173, I, do CTN), em decorrência da inclusão, na apuração da base supostamente tributável, dos resultados auferidos na Holanda nos meses de novembro e dezembro de 2007. (fls. 345 e 347)

c) Consoante jurisprudência pacífica dos Tribunais pátrios, os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre as leis do ordenamento jurídico brasileiro, sejam elas anteriores ou posteriores ao tratado ou convenção, nos termos do art. 98 do CTN, que deve ser ampla e irrestritamente aplicado no presente caso;

d) Aplica-se ao caso o disposto nos Artigos 7 e 10 da Convenção Brasil-Holanda, combinado este último com o Item 3 do Protocolo integrante da Convenção;

e) Os resultados auferidos pela empresa controlada da Recorrente sediada na Holanda não foram distribuídos, motivo pelo qual, a teor do disposto no Artigo 7 da Convenção Brasil-Holanda, somente podem ser colhidos pela tributação holandesa, afastando-se a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ao caso;

f) Não fosse isso, os lucros auferidos pela controlada holandesa da Recorrente foram capitalizados, razão pela qual não podem ser tributados em qualquer dos dois países signatários, por disposição expressa do Artigo 10 c/c o Item 3 do Protocolo integrante da referida Convenção, nem mesmo por força da ficção criada pelo art. 1º, § 1º, "b" c/c § 2º, "b", item 4, da Lei nº 9.532/97; e

g) Finalmente, o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é manifestamente inconstitucional e ilegal, por contrariar os arts. 43 do CTN e 153 da Constituição Federal, questão esta *sub judice* no E. STF.

A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN apresentou contrarrazões às fls. 355 a 398, alegando fatos e fundamentos com base nos quais pediu o não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Omissão no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

O lançamento, na parte que toca à CSLL, seria nulo dada a falta de autorização, no mandado de procedimento fiscal - MPF, para fiscalização desse tributo.

A autorização dada para fiscalizar o IRPJ abrange a CSLL se o crédito tributário tiver por base os mesmos fatos. Nesse sentido dispunha o art. 8º da Portaria RFB nº 3.014/2011:

Art. 8º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

Ainda que inexistisse a previsão do art. 8º da Portaria RFB nº 3.014/2011, a omissão apontada pela recorrente não seria causa de nulidade do lançamento, já que o MPF, no tempo em que era exigido, consistia em mero instrumento de controle administrativo. Assim, eventuais irregularidades em sua emissão, prorrogação de vigência, ou ampliação de objeto não eram aptas a projetar, por si mesmas, qualquer efeito sobre o lançamento ou sobre o processo administrativo. O lançamento é ato vinculado à lei, e não ao MPF.

A consequência que poderia advir de um daqueles vícios cingia-se ao plano funcional, podendo dar ensejo, nos casos de extrema gravidade, a uma medida de ordem disciplinar contra o servidor que deu causa ao vício, mas sem acarretar a invalidade do lançamento, se este (que é ato vinculado) fosse realizado por servidor competente, e se da irregularidade não tivesse resultado qualquer prejuízo real para o contribuinte.

Portanto, rejeita-se a alegação de nulidade.

Decadência

A recorrente arguiu decadência parcial do crédito tributário, relativamente aos meses de novembro e dezembro de 2006.

A pretensão de excluir do lançamento uma parcela do lucro, em razão de suposta decadência parcial, esbarra desde logo na impossibilidade de identificar a fração do lucro que possa ser atribuída àqueles dois meses.

O lucro apurado pela empresa holandesa, Montecitrus Holding B.V., e posto à disposição de sua controladora no Brasil, é pertinente ao período de apuração, compreendido entre os meses de novembro de 2006 e outubro de 2007. Não é a soma de resultados mensais e estanques; portanto, não é divisível pelos doze meses do período. Referida indivisibilidade torna inviável qualquer tentativa de imputar a um determinado mês certa parcela do resultado. O lucro é do período, visto como um todo, e não de cada mês individualmente considerado.

A par desse fato, cumpre destacar que o Fisco, antes de janeiro de 2008, não poderia lançar, nem exigir IRPJ e CSLL da recorrente, que tivessem como fundamento o lucro apurado e distribuído pela Montecitrus Holding B.V., em novembro de 2007. Isso porque, a tributação dos lucros recebidos do exterior não se faz apartada dos demais resultados e ganhos obtidos no Brasil.

O lucro recebido de controlada ou coligada no exterior integra o **lucro real** e o **resultado ajustado** (bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente), apurados ambos no final do período ("*ano-calendário*"), que no caso concreto era o ano de 2007.

Os fatos geradores do IRPJ e da CSLL se consumaram no último instante do dia 31 de dezembro de 2007. Antes dessa data, não se poderia cogitar sequer de omissão de receita, ou de falta de adição de algum valor ao lucro líquido. Além disso, enquanto não consumado o fato gerador, tendo em vista o critério temporal da hipótese de incidência, não é lícito falar de decadência. Se o fundamento da decadência é a inércia do titular do direito, não flui prazo decadencial enquanto não se puder lançar o crédito tributário.

À luz desses argumentos, é correto concluir que o termo inicial do prazo de decadência, no melhor cenário para a recorrente, teria sido o dia 1º de janeiro de 2008; já o termo final, contados cinco anos, o dia 31 de dezembro de 2012. A intimação do lançamento, como se constata do AR de fl. 128, ocorreu em 19 de dezembro de 2012. Portanto, dentro do prazo que a lei confere ao Fisco para constituir o crédito tributário.

Infundada, portanto, a alegação de decadência parcial.

Aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

No mérito, a recorrente, além de questionar a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, alegou que o dispositivo seria incompatível com os artigos 7 e 10 da Convenção Brasil-Holanda, de sorte que sua aplicação deveria ser afastada, de acordo com o que preconiza o art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN, bem como a regra da especialidade, aplicável na solução de conflitos entre normas jurídicas.

Acerca da constitucionalidade do aludido art. 74, importa frisar que na ADI nº 2.588 o E. Supremo Tribunal Federal - STF afastou, com eficácia *erga omnes*, a aplicação da norma aos lucros apurados por empresas **coligadas**, situadas em países sem tributação favorecida, ou seja, países que não se enquadram no conceito de "*paraíso fiscal*". No mesmo julgado, entretanto, reconheceu aquela Corte, de forma expressa e também com eficácia *erga omnes*, a constitucionalidade da norma quando aplicada aos lucros de empresas **controladas**, situadas em países que não tributem a renda, ou que o façam em patamares muito inferiores aos adotados pelos demais países, e que sejam desprovidos de controles societários e fiscais adequados. Aqui, ao contrário, do primeiro caso, trata-se de países classificados como "*paraísos fiscais*".

O E. STF, por ocasião do julgamento, considerou relevantes dois critérios: o da "*jurisdição*", ou seja, aquele que leva em conta o tipo de tratamento tributário dispensado ao lucro pelo país de residência da empresa estrangeira; e o critério da influência da empresa residente no Brasil sobre as decisões tomadas pela empresa estabelecida no exterior. Daí a importância de saber se a empresa do exterior é coligada ou controlada da empresa brasileira. Em outras palavras, é necessário saber se a empresa brasileira pode apenas interferir nas decisões da empresa do exterior, ou se tem o poder de determinar, unilateralmente, tais decisões. Considerando tais critérios, foram identificadas duas formas de aplicação da norma: a primeira tida por constitucional, a segunda incompatível com a Constituição.

Entre esses dois extremos, existem situações a que, em tese, o art. 74 seria aplicável, mas para as quais o colegiado do E. STF não logrou obter o necessário consenso para decidir. Portanto, para todos os casos que se encontram entre aqueles dois extremos, o art. 74 deve ser tido pelo CARF como constitucional, dado o princípio da presunção de constitucionalidade que milita em favor das leis.

O CARF, entretanto, em situações específicas, pode legitimamente afastar a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, se entender que o dispositivo está em conflito com norma de tratado internacional firmado pelo Brasil. Pelo critério da especialidade, o tratado há de prevalecer sobre as normas internas, cuja eficácia fica suspensa enquanto vigorar a disciplina específica conferida pelo tratado internacional.

No caso concreto, a controvérsia consiste em verificar se as disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35 são compatíveis com os artigos 7 e 10 da Convenção Brasil-Holanda.

Em primeiro lugar, é preciso verificar se a regra do referido art. 74 pode ser considerada uma norma CFC. Não obstante a afirmação da recorrente em sentido contrário, o art. 74 é majoritariamente classificado pela doutrina como uma norma CFC (*controlled foreign corporation*). O E. STF, em certa medida, assim também entendeu, tanto que dispensou especial importância ao fato de a empresa estrangeira ter residência em *paraíso fiscal*, bem como ao grau de influência da empresa brasileira nas decisões tomadas pela empresa estrangeira.

Como norma CFC, o art. 74 se destina a eliminar os efeitos de práticas elisivas adotadas por empresas residentes no Brasil. Tais práticas consistiriam basicamente em postergar por tempo indeterminado a distribuição de lucros apurados por coligadas ou controladas no exterior, de modo a também diferir, por tempo indeterminado, a tributação dos respectivos dividendos.

Discute-se, nesse ponto, a compatibilidade das normas CFC com os tratados internacionais que seguem o modelo da OCDE, como é o caso do tratado firmado entre Brasil e Holanda.

A esse respeito, a própria OCDE divulgou comentário, sustentando que as normas que buscam coibir práticas elisivas podem efetivamente ser aplicadas, a despeito da existência de tratado internacional para evitar a dupla tributação.

Naquilo que interessa ao problema aqui tratado, reproduzem-se os comentários da OCDE:

Uma questão sempre levantada quando do exame das relações entre tratados internacionais e regras de tributação de lucros do exterior consiste no fato de OCDE, nos comentários à sua Convenção Modelo, deixar claro que, salvo disposição específica negociada pelos Estados Contratantes, as regras previstas no tratado não afastariam a aplicação de regras antielusivas no formato CFC. Veja-se, neste sentido, a seguinte passagem:

"O uso de 'base companies' pode ser controlado através do uso de regras a respeito de 'controlled foreign companies'. Um número significativo de países membros e não membros adotaram este tipo de legislação. Embora o design desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que atualmente são reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo de proteção da base tributável doméstica, é que elas resultam em um Estado Contratante tributar seus residentes sobre renda atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. Tem-se argumentado, com base em certa interpretação de regras da Convenção como o parágrafo 1 do artigo 7 e o parágrafo 5 do artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre 'controlled foreign companies' conflitaria com esses dispositivos. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com o texto de tais dispositivos. Ela também não prospera quando os mesmos são lidos em seu contexto. Portanto, embora alguns países tenham achado ser útil esclarecer, em suas convenções, que a legislação sobre 'controlled foreign companies' não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. É reconhecido que a legislação sobre 'controlled foreign companies' estruturada dessa maneira não é contrária às regras da Convenção. (g.n.) (citado por Sérgio André Rocha no artigo Tributação de Lucros do Exterior, o Supremo Tribunal Federal e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil. Em Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 17º Volume / Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2013.)

É certo que os comentários da OCDE não vinculam, nem precisam ser adotados de forma obrigatória. Mas seu posicionamento diante do problema é importante, tendo em vista que a Convenção Brasil-Holanda adotou o modelo da OCDE. Além disso, o referido tratado não busca apenas evitar a dupla tributação, mas também evitar práticas tendentes à evasão fiscal.

Não é por outra razão que o art. 1º do Decreto nº 355/1991, que promulgou o tratado firmado entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos, menciona expressamente esse objetivo.

Art. 1º A Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

A interpretação das cláusulas do tratado deve levar em conta tais objetivos. Por isso, a própria OCDE afirma que as normas CFC não conflitam com a Convenção, nem são contrárias às suas regras.

Alega-se que o art. 74 da MP nº 2.158-35 não se enquadra no conceito de norma CFC, pois seu campo de incidência é excessivamente amplo, não considerando nenhum dos dois requisitos inerentes às normas dessa natureza. Vale dizer, o art. 74 não está limitado a

países de tributação favorecida (critério jurisdicional), nem a determinadas espécies de receitas (critério transacional).

Sobre essa alegação, cabe dizer que, de acordo com os comentários da própria OCDE, o desenho da legislação que cuida do regime de *transparência fiscal internacional* varia de um país para outro. Não há padrão previamente definido no que tange aos pressupostos específicos de aplicação da norma CFC. O que lhe confere esse caráter é a finalidade a que se prende, que é anular ou impedir os efeitos de procedimentos elisivos. De resto, a maior ou menor amplitude de uma norma CFC depende de escolha política de cada país.

Quanto ao artigo 7 da Convenção Brasil - Holanda, pode-se afirmar que ele não conflita com o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, pois seu propósito é estabelecer a regra básica segundo a qual cada país tributa a renda da empresa (chamada *estabelecimento permanente*) fixada em seu território. Eis a redação do artigo 7:

Artigo 7 - Lucros das Empresas

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

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

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

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

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

Pelos parágrafos 1 e 2, caberá ao Estado em que estiver estabelecida a unidade econômica geradora do lucro o direito de tributar esses lucros, com exclusão do outro.

A recorrente afirma, sem razão, que o art. 74 da MP nº 2.158-35 alcança o lucro da empresa holandesa e, assim, viola o artigo 7 do tratado.

A norma do art. 74 nem de longe tangenciou o patrimônio ou as rendas da empresa estrangeira. O efeito tributário da incidência da norma não implicou qualquer despesa

ou decréscimo patrimonial que pudesse se refletir sobre a Montecitrus Holding B.V. A tributação atingiu o lucro que cabia à recorrente. Não há, portanto, afronta ao tratado.

Em suma, o artigo 7 do Tratado Brasil - Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.128-35, porquanto este dispositivo não frustra o objetivo do referido artigo 7, que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros da mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes. Por outro lado, o art. 74 inibe práticas elisivas, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados segundo o modelo da OCDE.

Tributação de dividendos não distribuídos

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

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

O artigo 10 está assim redigido:

Artigo 10 - Dividendos

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

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

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

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

5 - Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado.

Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

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

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

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

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

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

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

O E. STF, no julgamento do RE nº 172.058-1/SC, em que se discutia a constitucionalidade do Imposto de Renda na fonte sobre o lucro líquido, ao declarar constitucional a incidência do imposto nos casos de pessoa física titular de empresa individual, adotou entendimento semelhante, como revela a parte da ementa abaixo transcrita:

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

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

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

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

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

Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já se posicionou sobre a questão aqui examinada, envolvendo a compatibilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 1.258-35 e a Convenção Brasil-Holanda, em especial os artigos 7 e 10. Entendeu a CSRF que a norma do art. 74 não viola as disposições do tratado, como se consta da ementa do Acórdão nº 9101-002-330, abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

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

Lançamento procedente.

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

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Do voto condutor da decisão se pode extrair o seguinte trecho, no qual se encontram alinhadas as conclusões do ilustre Conselheiro Marcos Pereira Valadão:

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

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

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

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

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

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

Capitalização dos lucros e sua conversão em ações

A recorrente afirmou que o lucro apurado por sua controlada na Holanda não havia sido distribuído, mas capitalizado e convertido em ações, não podendo ser tributado, já que existe expressa vedação do artigo 10 da Convenção Brasil-Holanda. Disse que os países signatários da convenção teriam, por meio de protocolo, fixado o alcance do aludido dispositivo, de modo a impedir que o imposto de renda incidisse na hipótese de emissão de ações. Insistiu na tese de que os lucros, no caso concreto, não foram distribuídos, mas convertidos em capital social.

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

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

O texto, como se percebe, fala apenas em valor de ações emitidas. Cuida da hipótese de emissão de ações por companhia estabelecida em um Estado Contratante em favor de um residente em outro Estado Contratante. Não trata de distribuição, nem de capitalização de lucros.

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

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

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

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

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

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

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

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Quando os lançamentos de IRPJ e CSLL recaírem sobre a mesma base fática, como ocorre no caso em tela, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados apenas os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Processo nº 16561.720187/2012-98
Acórdão n.º **1301-002.657**

S1-C3T1
Fl. 496

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior