



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720234/2016-27
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.199 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrentes INTERCEMENT BRASIL S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

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

Estando em vigor o tratado para evitar a bi-tributação firmado entre Brasil e a Argentina, não se pode admitir a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de se tornar letra morta a pactuação feita pela República Federativa do Brasil.

LUCROS NO EXTERIOR. COLIGADAS NÃO BENEFICIADAS POR TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.

Consoante decisão proferida pelo STF, na ADI nº 2.588, afasta-se a tributação de lucros atribuídos a coligadas não beneficiadas por tributação favorecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso, para exonerar a tributação dos lucros atribuídos à Holdtotal S/A, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator), Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso quanto a tal matéria. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para exonerar a tributação dos lucros atribuídos à investida Yguazu Cimentos S/A. Quanto ao recurso de ofício, também, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator), Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por dar provimento parcial ao recurso, apenas, para restabelecer a tributação dos lucros atribuídos à investida Loma Negra Cimentos S/A. Designado para redigir o voto vencedor, quanto às matérias em relação às quais o relator foi vencido, o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por INTERCEMENT BRASIL S.A. contra acórdão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada diante de autos de infração lavrados no âmbito da Demac/São Paulo. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício como consequência de a exoneração do crédito tributário ter superado o limite de alçada.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 436 a 448, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 117.996.775,83, assim discriminado:

	TRIBUTOS	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	TOTAL
IRPJ	38.181.376,65	19.556.501,12	28.636.032,48	86.373.910,25
CSLL	13.978.810,71	7.159.946,84	10.484.108,03	31.622.865,58
				<u>117.996.775,83</u>

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, fls. 437 a 438, assim como no Auto de Infração da CSLL, o Autor do feito registra as seguintes infrações: Lucros auferidos no exterior não computados no Lucro Real; Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral.

Termo de Verificação Fiscal

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão relatados no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 449 a 476.

Após breve síntese sobre o início do procedimento fiscal e transcrição do objeto social da empresa fiscalizada, informa que conforme a DIPJ referente ao ano-calendário 2011 a mesma detinha 7 participações em sociedades domiciliadas no exterior:

Nome da sociedade	País de domicílio	Participação informada
CAMARGO CORREA ESCOM CEMENT B.V.	HOLANDA	50,10%
CAUE FINANCE LIMITED	ILHAS CAYMAN	100,00%
HOLDTOTAL S/A	ARGENTINA	97,00%
INTERCEMENT PORTUGAL, SGPS, S/A	PORTUGAL	100,00%
ITACAMBA CEMENTO S.A	BOLÍVIA	16,66%
LOMA NEGRA CEMENTOS S/A	ARGENTINA	24,18%
YGUAZU CEMENTOS S/A	PARAGUAY	35,00%

Informa que as controladas que apresentaram lucros passíveis de tributação no Brasil durante o período fiscalizado foram:

Nome da sociedade	2011
HOLDTOTAL S/A	131.962.278,07
ITACAMBA CEMENTO S.A	721.756,50
LOMA NEGRA CEMENTOS S/A	241.821.025,06
YGUAZU CEMENTOS S/A	14.844.409,47

Que o exame da Linha 07 das Fichas 09A e 17 da DIPJ em questão revelou que a fiscalizada adicionou a título de "lucros disponibilizados no exterior" para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 5.195.543,31. Esse valor, de acordo com a ficha 34 da DIPJ, diz respeito tão somente ao resultado da empresa YGUAZU CEMENTOS S/A.

Apresenta histórico da legislação aplicável ao caso em análise, tecendo considerações acerca da Tributação em Bases Universais - TBU.

Comenta sobre as convenções para evitar a dupla tributação esclarecendo que a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado no exterior, mas sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira por intermédio de suas controladas domiciliadas no exterior.

Transcreve entendimento consolidado na Solução de Consulta Interna n.º 18 - COSIT, de 08 de agosto de 2013:

"Conclusão

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP n.º 2.1583-5, 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."

Apresenta quadro demonstrativo dos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior não oferecidos à tributação, para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

Empresa	Lucros a serem disponibilizados em 2011
HOLDTOTAL S/A	85.849.020,12
ITACAMBA CEMENTO S.A	120.244,63
LOMA NEGRA CEMENTOS S/A	57.671.244,13
YGUAZU CEMENTOS S/A	179.795,73
TOTAL	143.820.304,61

Esclarece que:

"Esses lucros são passíveis de disponibilização para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do fiscalizado, nos termos do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35.

Ante o disposto no art. 142 da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN) e artigo 926 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), faz-se necessário o lançamento de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidentes sobre os lucros não disponibilizados do exterior, cuja base de cálculo totaliza **R\$ 143.820.304,61 (AC 2011)**, em cumprimento ao disposto no art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 249, inciso II e art. 394 do RIR/99 e arts. 21 e 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001."

Ao final informa:

"O fiscalizado possui apelação em mandado de segurança por meio da qual postula suspender a exigibilidade do crédito tributário do IRPJ e da CSLL relativo aos lucros acumulados pelas sociedades estrangeiras, relativos ao ano calendário de 2006 e aos exercícios futuros, até sua efetiva disponibilização. Os autos permanecem conclusos ao relator desde 10/10/2013."

Impugnação

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 23/12/2016 (fl. 483) e apresentou impugnação em 20/01/2017 (fl. 484), alegando em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

(i) A Autoridade Fiscal tributou lucros apurados por sociedades domiciliadas na Argentina (Holdtotal e Loma Negra), o que não é admitido pelo artigo VII da

Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda ("Convenção Brasil-Argentina"), promulgada pelo Decreto n.º 87.976, de 22 de dezembro de 1982;

(ii) O Sr. Agente Fiscal não observou o artigo 26 da Lei n.º 9.249/95 e o artigo 14 da Instrução Normativa SRF ("IN/SRF") n.º 213/02, já que desconsiderou, na apuração dos impostos supostamente devidos no Brasil, os tributos pagos pela controlada e coligadas da Impugnante sediadas no exterior;

(iii) Com relação à empresa Itacamba, não é aplicável o artigo 74 da MP n.º 2.158/01, já que a Impugnante mantém nessa empresa participação de apenas 16,66%, o que não caracteriza coligação nos termos da legislação societária vigente (artigo 243, §§ 1o e 5o da Lei n.º 6.404/76 - "Lei das Sociedades Anônimas" ou "Lei das S/A"). E, ainda que assim não fosse, tal investimento é avaliado na Impugnante pelo custo de aquisição (16,66% do capital social), o que somente gera a obrigação de pagamento de tributos no Brasil quando o lucro é efetivamente distribuído, nos termos do artigo 8o da IN/SRF n.º 213/02;

(iv) O Sr. Agente Fiscal se equivocou ao apurar o resultado da Yguazu que deveria ter sido oferecida à tributação no Brasil, uma vez que se olvidou da necessidade de se adequar tal resultado aos padrões contábeis brasileiros, nos termos do §2º do artigo 6o da IN/SRF n.º 213/02; e

(v) Ademais, a tributação dos lucros apurados no exterior e não disponibilizados no Brasil foi feita contrariando a decisão do Supremo Tribunal Federal ("STF") na Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADI") n.º 2.588, na qual foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/01, para as empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Ao final, contesta a retificação de ofício do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL e, discorda da cobrança de juros sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal, alegando que o artigo 13 da lei n.º 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao art. 84 da lei n.º 8.981/95, que por sua vez estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

Ao longo de sua peça impugnatória, citou doutrina, julgados administrativos e judiciais que aduz corroborar as alegações acima.

A DRJ/Belo Horizonte proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Não havendo conflito com as disposições previstas nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação deve ser aplicada a legislação brasileira relativa à tributação em bases universais.

A aplicação do disposto no artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE (no caso, firmado entre o Brasil e a Argentina).

DISPONIBILIZAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. STF.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controlada ou coligada no exterior para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Norma considerada inaplicável em relação às coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais".

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTOS REALIZADOS NO EXTERIOR.

Para poder ser compensado o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, o documento de arrecadação, e não somente a declaração do imposto de renda, deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país estrangeiro e pela representação diplomática brasileira, conforme §2º do art. 26, da Lei n.º 9.249/95. Além disso, para terem sua validade reconhecida no processo administrativo, documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espriava seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cumpra esclarecer que a instância *a quo* manteve a tributação dos lucros auferidos pelas investidas Holdtotal e Yguazu. Exonerou, no entanto, a tributação dos lucros auferidos pelas empresas Itacamba e Loma Negra na seguinte conformidade:

Empresa	Lucros Mantidos (R\$)	Lucros Exonerados (R\$)
HOLDTOTAL S/A	85.849.020,12	
ITACAMBA CEMENTO S.A		120.244,63
LOMA NEGRA CEMENTOS S/A		57.671.244,13
YGUAZU CEMENTOS S/A	179.795,73	
TOTAL	86.028.815,85	57.791.488,76

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, repete as alegações contidas na impugnação ao adaptar o seu conteúdo contra o que foi decidido pela instância *a quo*. Afora isso, acrescentou que: (i) a turma julgadora foi omissa quanto à aplicação da decisão proferida pelo STF na ADI n.º 2.588 em relação à Yguazu (coligada não situada em paraíso fiscal); (ii) a exigência de reconhecimento pelo órgão arrecadador e pelo consulado brasileiro restringe-se aos casos de compensação de tributos incidentes no exterior e não se aplica à mera demonstração da correção do cálculo do valor ajustado segundo as normas brasileiras; (iii) junta tradução juramentada da demonstração do resultado do exercício ajustada

da Yguazu (Doc. 2) e dos documentos comprobatórios dos tributos incidentes no exterior (Doc. 3); e (iv) inexistência de reconhecimento de representação diplomática, para o caso da tributação dos lucros da Holdtotal, por força de acordo sobre simplificação e legalização de documentos públicos celebrado com a Argentina (Doc. 4). Solicita, ainda, caso a autuação seja mantida quanto ao lucro de alguma das investidas, que o respectivo lançamento seja declarado nulo pelo fato de os correspondentes créditos tributários serem ilíquidos e incertos como consequência da não observância dos impostos pagos no exterior.

Em 10/12/2019, por meio da Resolução n.º 1302-000.803, a turma resolveu converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem esclarecesse o impacto (sobre os lançamentos discutidos no presente processo) das reversões de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL promovidas em diversos autos de infração referentes a anos-calendário desde 2006.

Com o Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 1191 a 1204), depois de elaborar uma série de demonstrativos para refletir os impactos dos julgamentos daqueles autos de infração nos diferentes processos, bem como do aproveitamento dos saldos ainda existentes por conta dos parcelamentos instituídos pela Lei n.º 11.941/09 e MP n.º 470/09 - Lei n.º 12.249/10 - "Atividade", a autoridade conclui que, tanto o saldo de prejuízos fiscais, quanto o saldo de bases de cálculo negativas da CSLL, foram totalmente utilizados antes do ano-calendário objeto do presente processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Além disso, o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera o limite instituído pela Portaria MF n.º 63/2017 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00). Por tal motivo, o recurso de ofício interposto deve também ser conhecido.

Questão prejudicial (a apelação em mandado de segurança):

Na conclusão do Termo de Verificação Fiscal (fls. 25), a autoridade autuante afirmou que o fiscalizado possui apelação nos autos do Mandado de Segurança n.º 2010.61.00.001905-2 por meio da qual postula suspender a exigibilidade do crédito tributário do IRPJ e da CSLL, relativo aos lucros acumulados pelas sociedades estrangeiras, a partir do ano-calendário de 2006. A possível identidade de objetos poderia, de pronto, macular a totalidade ou parte da pretensão recursal por obra da concomitância entre as esferas administrativa e judicial na esteira do que determina a Súmula CARF n.º 1.

Nada obstante, num arquivo compactado juntado aos autos na forma de "arquivo não paginável" com o Termo de Anexação de fls. 23, foram reunidas cópias digitais da petição inicial, sentença e recurso de apelação da referida ação judicial. Por meio delas, é possível verificar que a matéria tratada naquele mandado de segurança se circunscreve à

constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 em face do conceito esculpido no art. 43 do CTN. E como é cediço tal matéria já foi apreciada pelo STF na ADI n.º 2.588, de modo que não nos cabe aqui questionar a exatidão da sua decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade. O que resta, portanto, é a análise das outras matérias suscitadas no recurso voluntário. Para estas, não se cogita da concomitância.

Da premissa da tributação dos lucros auferidos no exterior:

A compreensão sobre a natureza da tributação envolvendo os lucros auferidos no exterior é fundamental para o enfrentamento das razões alegadas pela recorrente.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil tem seu fundamento legal no artigo 25 da Lei n.º 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.

Após uma turbulência legislativa¹, restou estabelecido que esse dispositivo somente permitiria a tributação depois que os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Posteriormente, a Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35/01 promoveu duas significativas mudanças nesse quadro: com o artigo 21, a tributação foi estendida à CSLL²; e com o artigo 74, definiu-se que a disponibilização ocorrerá antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Confira-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 n.º 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei n.º 9.430, de 1996, e o art. 1.º da Lei n.º 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 n.º 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 de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, importa notar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional³. Trata-se de normas antielisivas

¹ Essa turbulência se deu com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei n.º 9.249/95, na IN/SRF n.º 38/96 e na Lei n.º 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.

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

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

específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC).

Há quem entenda que, no caso brasileiro, o caráter antielisivo é suplantado pelo arrecadatório justamente por causa daquela maior amplitude. Neste sentido, a norma veiculada com o artigo 74 não poderia ser considerada uma verdadeira regra CFC. Nada obstante, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*⁴, conduzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20 (dentre os quais, notoriamente, se inclui o Brasil), deixou claro que as diversas jurisdições podem e devem erigir regras internas para conter as possibilidades de elisão tributária a partir dos lucros auferidos no exterior, sendo absolutamente flexível a política que se queira adotar quanto à amplitude dos contribuintes e dos tipos de renda alcançados.

Impõe-se, então, compreender a sistemática adotada por esses comandos legais. As noções elementares da disciplina do direito tributário internacional são manifestas quanto à necessidade de haver um critério de conexão para que uma determinada renda possa ser tributada por um país. Ainda que alguns acrescentem o critério da nacionalidade, o mais comum é que os países utilizem conjuntamente os critérios da residência e da fonte para estabelecer aquela conexão. Assim, a renda de uma pessoa ou empresa, onde quer que seja auferida, poderá sempre ser tributada pelo país no qual ela mantém a sua residência. A conexão, neste caso, se faz pelo critério da residência. Por sua vez, o país onde a renda foi gerada ou de onde se originou o pagamento pela sua geração (no caso de não serem o país da residência) possuirá também uma conexão para a tributação pelo critério da fonte. Daí decorre toda a lógica da possibilidade da bitributação e dos consequentes métodos para a sua eliminação (incluindo a celebração dos conhecidos acordos de bitributação).

Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma controlada ou coligada situada no exterior. O lucro não é gerado no Brasil e a empresa não é considerada residente. Ou seja, não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. Por isso, é um disparate dizer que a lei tributa o lucro da empresa no exterior.

O que ela 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 acréscimo patrimonial e disponibilidade da renda, determinando que se tribute como lucro da empresa brasileira um 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, praticabilidade, 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.

⁴ Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules.

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 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. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global⁵. Isso significa que considera-se 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 43⁶.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela Organização das Nações Unidas (ONU), nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Espanha⁷:

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. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse 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.

Destarte, o texto daqueles artigos 7º não tem nada a ver com limitar a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas. Ainda mais quando se tenta impor essa limitação ao país que não tem conexão com aqueles lucros (seja pelo critério da fonte, seja pelo critério da residência). Sua intenção, como visto, é tão somente impedir que o país da fonte

⁵ Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23

⁶ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

⁷ Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 76.975/76.

tribute os lucros de seus não residentes quando não estabeleça um grau de conexão típico de um estabelecimento permanente.

Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” uma competência objetiva que não encontra amparo na evidente lógica utilizada ao longo de todo o desenvolvimento histórico desses artigos. Muito menos 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 e replicados na edição de 2014, 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).

Com a Ação 6 do já mencionado Projeto BEPS, esse posicionamento ficou ainda mais claro. O seu relatório final⁸ chegou a propor a inclusão de uma *saving clause* em sua

⁸ Cf. 2015 OECD Report: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, p. 86.

Convenção-Modelo com a declarada intenção replicar a prática convencional dos Estados Unidos confirmando o direito de os estados envolvidos tributarem seus residentes independentemente das provisões acordadas (com exceção daquelas claramente direcionadas para seus residentes, como, por exemplo, as voltadas para o alívio da bitributação). Com efeito, essa cláusula foi depois incorporada ao artigo 1º (como um terceiro parágrafo) da edição de 2017 da Convenção-Modelo da OCDE. Como consequência, os excertos antes transcritos ganharam pequenas modificações, sem substantiva alteração em seus conteúdos (sendo que o primeiro daqueles excertos veio agora consubstanciado no parágrafo 81 dos comentários ao artigo 1º).

A edição de 2017 da Convenção-Modelo da ONU segue a mesma linha. Introduce a *saving clause* no terceiro parágrafo do artigo 1º e replica excertos semelhantes em seus comentários (parágrafo 40 dos comentários ao artigo 1º e parágrafo 8 dos comentários ao artigo 7º).

Outrossim, o relatório final da Ação 3 tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela⁹. Portanto, não se fala em tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Conclui-se, então, que a tributação das controladas e coligadas não ofende aos artigos 7º dos acordos de bitributação celebrados pelo País.

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. 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. Assim, 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 213/02¹⁰. 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)¹¹. Confira-se:

⁹ Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, pp. 9, 10 e 63.

¹⁰ 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.

¹¹ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

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.

§ 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 Brasil¹². No caso de serem tributados, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos

¹² É discutível a incidência da tributação brasileira no caso de haver a posterior distribuição dos dividendos. Alguns entendem que a previsão genérica contida no conceito de rendimentos do art. 25 da Lei nº 9.249/95 alcançaria os dividendos distribuídos pelas controladas e coligadas no exterior, a menos que exista algum tratado impedindo essa

daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da subsequente tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários da Convenção-Modelo da OCDE 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 os seguintes comentários, conforme edição atualizada em 2010 e replicados nas edições de 2014 e 2017, 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

tributação, como no caso do art. 23.2 do acordo com a Áustria (Decreto nº 78.107/76) e do art. 23.4 do acordo com a Espanha (Decreto nº 76.975/76). Outros discordam dessa amplitude conceitual, de modo que não há a adição ao lucro contábil calculado na conformidade do método da equivalência patrimonial, onde os recursos distribuídos sequer transitam pelo resultado (sendo contabilizados a crédito da conta de investimentos).

recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho de tributar "dividendos presumidos". Como já disse, trata-se de tributar uma renda ficta.

Por oportuno, independentemente da possibilidade jurídica já revelada, esclareça-se que há tratados celebrados pelo País expressamente autorizando a tributação dos lucros no exterior nas condições perpetradas pela legislação brasileira¹³. É o que se verifica no item 6.f do Protocolo do acordo com a África do Sul¹⁴, no art. 28.3 do acordo com o México¹⁵, no item 5.d do Protocolo do acordo com o Peru¹⁶ e no item 6 do Protocolo do acordo com o Uruguai¹⁷.

Registre-se que a matéria sofreu profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei n.º 12.973/14. Os fatos geradores do presente caso, no entanto, lhe são anteriores e não alcançam essas alterações, motivo pelo qual não estão sendo aqui tratadas.

Do Recurso de Ofício:

A decisão de piso exonerou as parcelas da tributação atribuídas às empresas Loma Negra e Itacamba.

De fato, a empresa Itacamba não poderia nem ser considerada uma coligada da recorrente. Isto porque, pelo que relata a autoridade fiscal, a participação societária desta última naquela (16,66%) não chega ao limite de 20% previsto para caracterizar a influência significativa típica de uma coligação (§ 5º do artigo 243 da Lei n.º 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas).

Mesmo que se cogitasse aplicar o limite de 10% utilizado antes das alterações promovidas naquela lei pela Lei n.º 11.941/09, na eventualidade de a empresa ser optante pela sistemática do Regime Tributário de Transição (RTT), haveria que se constatar que o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 foi apreciado pelo STF, na ADI n.º 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida (paraísos fiscais). Como a referida empresa, segundo consta, estava domiciliada na Bolívia, basta verificar a norma da Receita Federal que foi mantida no sistema para reduzir a subjetividade deste conceito, qual seja, a Instrução Normativa RFB n.º

¹³ Por outro lado, com a Solução de Consulta Cosit n.º 18/2013, a própria Receita Federal reconheceu que havia dois tratados impedindo a tributação dos lucros no exterior. Com efeito, no acordo celebrado com a antiga Tchecoslováquia, consubstanciado pelo Decreto n.º 43/91 (hoje aplicável tanto para a República Tcheca quanto para a Eslováquia), o art. 23.5 expressamente proíbe os países contratantes de tributar os lucros não distribuídos para seus residentes por sociedades do outro contratante. Nada obstante, como esclarecido no presente voto, a questão que se coloca é a incoerência dessa provisão diante da absoluta impossibilidade de um país tributar lucros de uma sociedade não residente. Talvez, até por se perceber esse absurdo, o outro tratado referido na Solução de Consulta (celebrado com a Dinamarca e consubstanciado no Decreto n.º 75.106/74) foi recentemente alterado e o semelhante dispositivo contido na redação orginal foi revogado pelo novo protocolo introduzido com o Decreto n.º 9.851/19.

¹⁴ Decreto n.º 5.922/06.

¹⁵ Decreto n.º 6.000/06.

¹⁶ Decreto n.º 7.020/09.

¹⁷ Apesar de já aprovado pelas partes e divulgado o seu conteúdo, o Brasil ainda não concluiu os trâmites para a internalização desse tratado.

1037/2010. Com efeito, inexistente qualquer referência àquela nação na condição de país que oferece tributação favorecida.

Como bem apontado pela decisão recorrida, nesses casos, o investimento é avaliado pelo custo de aquisição e a tributação na investidora só poderia ocorrer se fosse verificada a distribuição dos lucros auferidos pela Itacamba (à luz do que prevê o artigo 8º da IN/SRF nº 213/02). Como isso não foi provado nos autos, descabe a tributação.

Por outro lado, no tocante à empresa Loma Negra, é verdade que não se trata de uma controlada direta da recorrente quando esta detém apenas 24,18% de participação societária naquela. No entanto, a DRJ se equivocou quanto a este ponto ao não observar o “Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras” (fls. 24 a 255), fornecido pela própria recorrente em resposta ao item 8 do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 14 a 19), no qual está clara a condição de controlada indireta por parte da empresa Loma Negra em relação à recorrente. Na página 10 daquele documento, é possível constatar que aquela condição era estabelecida pelo fato de os outros 73,38% da participação societária serem detidos pela empresa Holdtotal. E, como visto no relatório acima, esta última era controlada direta da recorrente com uma participação de 97% no seu capital social. Confira-se:

	31.12.2010		31.12.2009		01.01.2009	
	Participação		Participação		Participação	
	Direta %	Indireta %	Direta %	Indireta %	Direta %	Indireta %
Controladas:						
Cauê Finance Limited	100,00	-	100,00	-	100,00	-
CC Cimentos Participações Ltda.	98,99	-	98,99	-	98,99	-
Camargo Corrêa Cimentos Portugal, SGPS, S.A.	100,00	-	-	-	-	-
Holdtotal S.A.	97,00	2,99	97,00	2,99	97,00	2,99
Loma Negra C.I.A.S.A.	24,18	73,38	24,18	73,38	24,18	73,38
Betel S.A.	-	97,55	-	97,55	-	97,55
Cofesur S.A.	-	85,52	-	85,52	-	85,52
Compañia Argentina de Cemento Portland S.A.	-	97,55	-	97,55	-	97,55
Compañia de Servicios a la Construcción S.A.	-	97,55	-	97,55	-	97,55
Escofer S.A.I.C.	-	97,55	-	97,55	-	97,55
Reycomb S.A.	-	97,55	-	73,65	-	73,65
Controladas em conjunto:						
BAESA - Energética Barra Grande S.A.	9,00	-	9,00	-	9,00	-
Camargo Corrêa Escom Cement B.V.	50,10	-	50,10	-	-	-
Yguazu Cimentos S.A.	35,00	-	-	-	-	-
Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S.A. - Usiminas e controladas	-	-	-	-	3,95	-

Essa mesma circunstância, aliás, já havia sido também percebida em outro julgamento que participei em face da empresa recorrente, consubstanciado no Acórdão 1102-001.247, de 25/11/2014, tratando de matéria semelhante para os anos-calendário de 2006 e 2007.

Considerando que o STF foi categórico quanto à aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 para as empresas controladas, deve-se restabelcer a tributação dos lucros atribuídos à Loma Negra.

Em resumo, há que se manter a exoneração da tributação dos lucros atribuídos à Itacamba e restabelecer a tributação dos lucros atribuídos à Loma Negra.

Do Recurso Voluntário:

1) Da tributação da parcela atribuída à empresa Yguazu:

A recorrente alega que a turma julgadora foi omissa quanto à aplicação da decisão proferida pelo STF, na ADI nº 2.588, em relação à Yguazu. Como esta empresa se caracteriza

como uma coligada não situada em paraíso fiscal, haveria que se declarar a inaplicabilidade da tributação para o seu caso.

De fato, a decisão recorrida não enfrentou essa questão. Porém, há que se verificar se o mérito pode ser decidido a favor do sujeito passivo e aplicar o que prevê o § 3º do Decreto n.º 70.235/72 (PAF).

O relato da autoridade fiscal é claro ao tratar do percentual da participação societária detida pela recorrente na empresa Yguazu: 35%. Destarte, nos termos do que prevê o artigo 243 da Lei n.º 6.404/76, presume-se para a subsidiária a influência significativa típica de uma coligação e, não, do controle.

Conforme já mencionado na premissa apresentada e no tópico que analisou o recurso de ofício, o STF considerou inaplicável o artigo 74 da MP n.º 2.158-35/01 para os casos de coligadas localizadas fora de países com tributação favorecida (paraísos fiscais).

Pois bem. Pelo que consta nos autos, a empresa Yguazu era domiciliada no Paraguai. Com efeito, inexistente qualquer referência àquela nação, na Instrução Normativa RFB n.º 1037/2010, na condição de país que oferece tributação favorecida.

Portanto, tem razão a recorrente ao propugnar pelo afastamento da tributação dos lucros atribuídos à empresa Yguazu. Desse modo, é dispiciendo enfrentar a alegação de que estariam corretos os valores originalmente oferecidos à tributação em consonância com os critérios contábeis brasileiros demonstrados no anexo do recurso (Doc. 2).

2) Da necessária observância do acordo com a Argentina:

A recorrente alega que a tributação da parcela do lucro atribuída à sociedade domiciliada na Argentina (Holdtotal) não seria admitida por causa do que está disciplinado no Artigo VII da Convenção firmada por aquele país e o Brasil. Igualmente, com o restabelecimento da tributação dos lucros auferidos pela outra investida domiciliada na Argentina (conforme tópico que analisou o recurso de ofício), qual seja, a Loma Negra, a mesma alegação poderia ser direcionada para essa outra parcela.

Como já esclarecido na premissa apresentada, independentemente de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, o art. 74 da MP n.º 2.158-35/01 vai ao encontro daquilo que a doutrina internacional compreende como regras CFC.

Além disso, ficou também claro que a sistemática brasileira não ofende ao conteúdo dos acordos de bitributação. Notadamente, porque também o acordo firmado com a Argentina possui o mesmo texto do padrão internacional em seu Artigo VII. Confira-se:

Decreto n.º 87.976/82 - Acordo Brasil x Argentina

ARTIGO VII

Lucros das Empresas

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um

estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Ademais, a empresa alega que o mesmo acordo também não permitiria a tributação caso se entenda que os lucros tributados no País devem ser qualificados como dividendos (com escopo no seu Artigo X). Isso porque o Artigo XXIII (que trata dos métodos para evitar a dupla tributação) determina que os dividendos distribuídos às investidoras residentes no Brasil sejam isentos.

Nada obstante, conforme já explicado, os lucros tributados na conformidade do que foi estabelecido pelo artigo 74 da MP n.º 2.158-35/01 não possuem a natureza de dividendos. Por isso, a referida tributação também não fere o Artigo X do acordo.

Portanto, pelos motivos já deduzidos na premissa apresentada, não assiste razão à recorrente nos seus argumentos em favor da aplicabilidade do acordo com a Argentina ao presente caso. Diante disso, considerando que não é aplicável sequer ao IRPJ, é desnecessário tecer maiores considerações acerca do escopo desses acordos no âmbito da CSLL (inclusive quanto à eventual retroatividade do artigo 11 da Lei n.º 13.202/15).

3) Das retificações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL:

Conforme relatado, na sessão realizada em 10/12/2019, por constatar a existência de diversos autos de infração lavrados em face da recorrente que revertiam os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL acumulados desde o ano-calendário de 2006, propus a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem esclarecesse o seu impacto sobre os lançamentos discutidos no presente processo.

Isto feito, depois de elaborar uma série de demonstrativos para refletir os impactos dos julgamentos daqueles autos de infração nos diferentes processos, bem como do aproveitamento dos saldos ainda existentes por conta dos parcelamentos instituídos pela Lei n.º 11.941/09 e MP n.º 470/09 - Lei n.º 12.249/10 - “Atividade”, o Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 1191 a 1204) concluiu que, tanto o saldo de prejuízos fiscais, quanto o saldo de bases de cálculo negativas da CSLL, foram totalmente utilizados antes do ano-calendário 2011.

Destarte, não assiste razão à alegação recursal que considera indevidas as glosas promovidas pela autoridade fiscal sobre as compensações de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL no ano-calendário de 2011.

4) Dos juros sobre multa:

Quanto à insistência acerca da ilegalidade da cobrança de juros sobre multa, basta dizer que a questão já está pacificada no âmbito do CARF com a edição da seguinte súmula:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ademais, cumpre enfatizar a exigência regimental para que os julgados desta Casa observem os entendimentos sumulados. É o que está determinado no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Dispositivo:

Pelo exposto, oriento o meu voto no sentido de: (i) dar provimento parcial ao recurso de ofício restabelecer a tributação dos lucros atribuídos à investida Loma Negra; e (ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a tributação dos lucros atribuídos à investida Yguazu.

Registre-se que a questão da necessidade de compensação do tributo pago no exterior restou prejudicada em razão da exoneração da autuação promovida pela turma com base na determinação prevista no art. 19-E da Lei nº 10.522/02.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator designado

Em que pese a dificuldade de se divergir do i. conselheiro relator, Ricardo Marozzi Gregório, o colegiado entendeu por bem e “*por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso, para exonerar a tributação dos lucros atribuídos à Holdtotal S/A*”.

Ademais, quando da análise do Recurso de Ofício e também por “*determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020*”, o colegiado negou provimento “*ao recurso, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator), Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por dar provimento parcial ao recurso, apenas, para restabelecer a tributação dos lucros atribuídos à investida Loma Negra Cimentos S/A*”.

Neste sentido, nos termos da ata de julgamento, coube a mim elaborar o voto vencedor neste ponto,. É o que se passa fazer.

Importante ressaltar, neste ponto, como se observa do relatório acima, que a discussão, em síntese, se refere à possibilidade ou não de tributação dos lucros auferidos pela controladas domiciliadas no exterior, notadamente na Argentina (Holdtotal S/A – Recurso Voluntário e Loma Negra Cimentos S/A – Recurso de Ofício), uma vez vigente tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e a Argentina.

Assim, imperioso fixar algumas premissas que fundamentam o entendimento que prevaleceu no julgamento realizado por esta Turma de Julgamento.

DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM DETRIMENTO DO QUE PRECONIZA O ARTIGO 74 DA MP 2158-35/2001.

DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E DAS PREMISSAS PARA ANÁLISE DA DEMANDA.

Primeiramente, cumpre verificar os pressupostos da legislação e fixar algumas premissas.

Neste ponto, inclusive, de partida, são de grande valia as colocações do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Napoleão Nunes Maia Filho, no voto proferido nos autos do Resp nº 1.325.709/RJ, que assim argumenta:

Em síntese, o que é possível concluir é que o propósito de evitar evasão fiscal não legitima a infração aos ditames das garantias subjetivas do contribuinte, bem como aos conceitos básicos do sistema tributário, inclusive a preservação dos Tratados Internacionais, que trazem, como se sabe, as normas que devem reger a sua própria interpretação; assim, certos conceitos, essenciais à compreensão de sua inteireza positiva (essa expressão é do Professor PINTO FERREIRA) são ministrados no seu próprio texto, neste caso, o conceito de renda tributável.

Pois bem. Com base neste entendimento, é que se analisará os pressupostos do ordenamento jurídico, em especial da legislação nacional e dos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, que dispõem sobre a possibilidade (ou impossibilidade) de tributação dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras que são domiciliadas no exterior, bem como o entendimento dos Tribunais.

Historicamente, o Estado brasileiro, desde o início da cobrança do Imposto sobre a renda, que se deu em 1924, através do Decreto nº 16.581/24, sempre tributou a renda auferida no território nacional (critério da territorialidade), ou seja, o Imposto sobre a renda não alcançava os rendimento e ganhos obtidos no exterior, independente do grau de vínculo (sucursal, filial, empresas coligas ou controladas) da entidade localizada em outro país com a entidade brasileira.

Após algumas tentativas de se alterar a forma de tributação, em especial pelas modificações legislativas ocorridas nos anos de 1987 e 1988 (vide decretos 2.397/87, 2.413/88, 2.413/88 e 2.429/88), só com a redação dada ao artigo 25, da Lei 9.259/95, é que o sistema tributário brasileiro abandona de vez o critério da territorialidade, adotando o princípio da "renda mundial" ou da "tributação em bases universais". Neste sentido, como ensina Marciano Seabra de Godoi,

"pelo critério da renda mundial, os Estados soberanos tributam tanto as rendas produzidas por seus residentes nos limites de seu território, quanto a renda produzida por seus residentes fora dos limites do seu território" (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 278.)

A mudança na forma de tributação e o alcance que a norma pretendia dar foram motivos de críticas de grande parte da doutrina, o que forçou, s.m.j, o ente competente para

instituir e cobrar o Imposto sobre a renda - União Federal - a alterar a legislação anteriormente posta, dispondo, a Lei nº 9.532/97, que o imposto só teria incidência, em síntese, quando da disponibilização às sociedades residentes no Brasil dos lucros auferidos.

Entretanto, sobreveio, em 2001, a edição da Lei Complementar 104, acrescentando dois parágrafos no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (destacou-se)

Com essa modificação legislativa, em especial com a redação dada ao parágrafo 2º transcrito acima, houve o entendimento, por parte da União Federal, de que a adoção do critério da universalidade da renda, para fins de incidência do IR, estaria definitivamente autorizada pelo ordenamento jurídico pátrio, podendo, de fato, o legislador ordinário trazer as hipóteses em que se dariam a tributação das empresas localizadas no exterior, em especial, as controladas e coligadas.

Assim, foi editada a MP 2.158/2001, que em seu artigo 74 determinava que "*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma de regulamento*".

Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi, que, após discorrer sobre a edição daquela MP, assim se posiciona sobre a mudança legislativa então ocorrida:

"Portanto, a primeira data-base definida para a imputação dos lucros foi 31 de dezembro de 2002. Menos de três meses antes dessa data, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 213. No art. 7º dessa Instrução Normativa, determinou-se que a tributação dos lucros auferidos no exterior se realizasse por intermédio dos ajustes dos valores dos investimentos conforme o método da equivalência patrimonial. Nos termos do parágrafo 1º do art. 7º, 'os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL'. Segundo o art. 8º da mesma Instrução Normativa, os lucros decorrentes dos investimentos que a legislação comercial (lei das Sociedades por ações) não mandar avaliar pelo método de equivalência patrimonial continuariam a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na proporção em que ocorresse sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a empresa investidora". (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de

Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 282 e 283).

Feita essa breve contextualização histórica quanto à tributação com bases universais pela sistema tributário brasileiro, sem, contudo, ter a pretensão de se esgotar o tema, em especial, acerca das mudanças imposta pela Lei 12.973/2014 no ordenamento jurídico pátrio, cumpre registrar que a redação do artigo 74 da MP 2.158/2001 foi objeto de diversas críticas da doutrina e de questionamentos dos contribuinte junto ao Poder Judiciário.

A discussão judicial desaguou, como não poderia deixar de ser, no Supremo Tribunal Federal, que, através da ADIN 2.588, julgou a (in)constitucionalidade do malfadado artigo 74. No julgamento, que durou mais de 10 anos, com intenso debate entre os Ministros e a confecção de longos acórdãos, não se chegou a uma maioria de votos em diversos pontos da discussão. A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal

Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014
EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

Pelo o que se observa da ementa e, em especial, dos votos proferidos pelos Ministros, pode-se sintetizar as conclusões a que chegou o Supremo Tribunal Federal da seguinte forma:

Investida	Localização	Validade do artigo 74 da MP 2.158/01	Eficácia "erga omnes" e efeito vinculante
Coligadas	Jurisdição normal	Inconstitucional	Sim
	Paraíso Fiscal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
Controladas	Jurisdição normal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
	Paraíso Fiscal	Constitucional	Sim

Ainda, da análise das decisões e do quadro acima, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal chegou a três importantes conclusões no julgamento da ADIN 2.588, quais sejam:

- 1) Há que se diferenciar a tributação das investidoras com investidas com sede em paraísos fiscais, daquelas com sede em países com tributação normal.
- 2) Controladas e coligadas devem ter tratamento distinto; e
- 3) O princípio da irretroatividade, no caso da renda obtida no exterior, deve ser respeitado.

No que importa para o caso em análise, como se verifica do quadro acima, o Supremo Tribunal Federal não chegou a uma maioria vinculativa no que tange aos lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”, nem para com lucros de coligadas domiciliadas em “paraíso fiscal”. Está-se diante de lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”. Como se sabe, contudo, mesmo não havendo um efeito vinculante, neste ponto, na decisão do STF, a este órgão é defeso se manifestar sobre constitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2.

Assim, a princípio, estava vigente e válido, à época dos fatos impositivos, o disposto no artigo 74, da MP 2.158/01, que diz que o momento da tributação das controladas domiciliadas em países sem tributação favorecida seria aquele em que os lucros fossem disponibilizados nos balanços das entidades.

Contudo, não foi objeto de análise, por parte daquela Corte, a implicação ou aplicação do disposto na MP no caso de a entidade controlada ser domiciliada em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação da renda com a República Federativa do Brasil. Esta ausência de análise por parte do STF é clara quando se verifica o excerto da decisão

proferida nos autos do Recurso Extraordinário n.º 541.090, em que também se discutia a (in)constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158/01. Veja-se:

Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a **questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais**, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013. (destacou-se)

No que se refere aos tratados, as suas implicações e a sua hierarquia dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros julgados que exploram o tema, como também Supremo Tribunal Federal.

Não se entrará aqui, até mesmo para não se perder o foco da autuação, na discussão que se dá entre os aderentes do sistema monistas ou dualistas dos ordenamentos jurídicos e, principalmente, na discussão doutrinária acerca do status dos Tratados firmados pelo Brasil, ou seja, se os Tratados se equiparariam às leis ordinárias ou às leis complementares.

No presente voto, aceita-se como premissa que os tratados integram a ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios cronológicos e da especialidade, como se observa do julgado abaixo proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

E M E N T A: EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO -

(...)

A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. (...) (Ext 662, Relator(a): Min. CELSO DE

MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/1996, DJ 30-05-1997 PP-23176 EMENT VOL-01871-01 PP-00015)

E o Superior Tribunal de Justiça, mesmo que partindo de outra premissa da que partiu o julgado acima (uma vez que coloca os Tratados no mesmo patamar das Leis Complementares), no julgado consubstanciado no REsp n.º 1.161.467, coloca uma pá de cal sobre a discussão, quando afirma que os Tratados que tem como matéria de regulação a bi-tributação da renda terão prevalência sobre o direito brasileiro, quando nitidamente se confrontarem (antinomia) com leis internas. O critério da especialidade é invocado pelo STJ. Confira-se trecho da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...)

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

(...) 11. Recurso especial não provido. (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012) (destacou-se)

Ao comentarem o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que entende o critério da especialidade como uma das formas de se solucionar o conflito entre os Tratados e eventual norma de direito interno, Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro assim se posicionam:

"O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento acerca desse ponto no sentido de que o disposto no art. 98 do CTN confere aos tratados caráter especial em face da legislação interna e, em razão dessa especialidade, afasta a incidência da norma nas situações sobre as quais se refira. Ressaltou a Corte que a antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. Assentou que o art. 98 deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento

internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 101 e 102).

Não se pode olvidar, neste ponto, como mencionado na ementa do julgado do STJ acima transcrita, que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 98, preceitua que os "*tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*". Exatamente por isso deve-se aplicar o critério da especialidade para a solução de eventual conflito entre normas de direito interno e os Tratados Internacionais.

No que se refere ao critério da especialidade, o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico "Teoria do Ordenamento Jurídico", que esse critério deve ser utilizado para solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico. Em suas palavras:

O terceiro critério, dito justamente da *lex specialis*, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significa paralisar esse desenvolvimento. (BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)

Por fim, no que tange aos tratados e a necessidade de sua aplicação pelos Estados contratantes, imperioso transcrever passagem de trabalho de autoria de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, no qual, de forma cirúrgica, apontam a importância e a motivação dos Tratados para evitar a dupla tributação, em especial aqueles que seguem o modelo da OCDE, como no caso do Tratado Brasil/Luxemburgo:

(...) Nesse cenário, os tratados em matéria tributária são meios pelos quais Estados soberanos se esforçam, usualmente em bases bilaterais, para harmonizar as regras de suas leis tributárias internas, estabelecendo limites a partir dos quais leis nacionais não se aplicam.

Por meio dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação da renda, o Brasil obrigou-se espontaneamente perante outros Estados de Direito a não exigir, no todo ou em parte, tributos a eles reservados. É esse o caso dos lucros. Conforme art. 7º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE, "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado (...)". Exceção são os lucros apurados por estabelecimentos permanentes situados em outro Estado Contratante, os quais serão tributados, na parte em que oriundos do estabelecimento.

Como relata Philip Baker, esse dispositivo possui um longo histórico e reflete o consenso internacional de que, em regra, até que uma empresa de um dos Estados contratantes possua um estabelecimento permanente em outro Estado (art. 5º da Convenção Modelo da OCDE), ele não deverá ser considerado como um participante na vida econômica desse Estado, não sendo, portanto, a ele conferido o direito de tributar os seus lucros. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

Assim, por tudo até aqui exposto, pode-se afirmar que (i) o Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001; (ii) os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, (iii) no caso de conflito entre o disposto em norma interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado.

Fixadas essas premissas, se analisará a seguir a motivação da autuação e se assiste razão ao Recorrente quando alega que, no presente caso, deve prevalecer o que dispõem o Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982), em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação dos lucros de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR QUANDO DA EXISTÊNCIA DE TRATADOS QUE VISAM EVITAR A TRIBUTAÇÃO DOS DOMICILIADOS NOS ESTADOS CONSIGNATÁRIOS.

De pronto, deve-se ressaltar que não há nos autos controvérsias acerca do fato de que a empresa Holdtotal, sediada na Argentina é controlada direta da Recorrente, nos exatos termos definidos pelo artigo 243, § 2º da Lei 6.404/76, que tem a seguinte redação:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

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

Por outro lado, nos termos do voto vencido, o relator demonstrou que a empresa Loma Negra seria uma controlada indireta da Recorrente, uma vez que, no “*Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras*” (fls. 24 a 255), fornecido pela própria recorrente em resposta ao item 8 do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 14 a 19)”, seria possível “constatar que aquela condição era estabelecida pelo fato de os outros 73,38% da participação societária serem detidos pela empresa Holdtotal. E, como visto no relatório acima, esta última era controlada direta da recorrente com uma participação de 97% no seu capital social”.

Assim, no presente Auto de Infração, no item ora em análise, não se tem dúvida de que a obrigação tributária em discussão tem nascimento nos lucros auferidos por controladas

(investidas) domiciliadas na Argentina de empresa domiciliada em território nacional (investidora).

Por outro lado, nos termos da IN RFB n.º 1.037/2010 (inclusive suas alterações posteriores), a Argentina não é considerada como paraíso fiscal pela Receita Federal do Brasil.

E a pergunta que precisa ser respondida para a solução do presente caso é: tendo em vista o tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e Argentina (Decreto n.º 87.976, de 22 de Dezembro de 1982), teria o Estado brasileiro competência para tributar riqueza (lucro) produzida no outro Estado signatário daqueles Tratados?

Para responder ao questionamento feito, não se pode olvidar que, como se depreende do TVF, a fiscalização motivou a lavratura do Auto de Infração, após afastar a aplicação dos Tratados ao presente caso, pelo fato de que, no seu entendimento, nos termos consignados na “Solução de Consulta Interna n.º 18 – COSIT, de 08 de agosto de 2013”, a *“aplicação do disposto no art. 74 da MP n.º 2.1583-5, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação (...)”*.

Assim, a princípio, aos olhos da fiscalização, o art. 74 da MP 2.158/01 autoriza a tributação dos lucros auferidos no exterior (variação patrimonial), em detrimento do que restou firmado nos Tratados assinados pela República Federativa do Brasil para evitar a dupla tributação.

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil com a Argentina, não há dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas naqueles países.

Veja-se a redação do tratado firmado com a Argentina (Decreto n.º 87.976, de 22 de Dezembro de 1982):

ARTIGO VII

Lucros das empresas

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

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

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

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, que assim interpretam o artigo 7º do modelo OCDE:

Parece-nos correto asseverar, com apoio em Klaus Vogel, que há no art. 7º, parágrafo 1º duas normas jurídicas: (i) se uma empresa residente em um dos Estados contratantes exerça uma atividade e dela auferir lucros, então apenas o Estado de residência daquela empresa poderá tributá-los (regra geral); e (ii) se uma empresa exercer suas atividades no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado, então esse Estado (e não o Estado de residência) poderá tributar lucros, mas unicamente na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento permanente (regra de exceção). (...)

Destarte, não se tratando de estabelecimentos permanentes, mas de empresas dotadas de personalidade jurídica própria, sejam elas coligadas ou controladas, deve-se aplicar a regra geral, que contém, na feliz expressão de Alberto Xavier, uma 'norma de reconhecimento de competência exclusiva' do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

O citado artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil é muito claro no que visa proteger: os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio. Não há dúvidas, *data venia*, quanto a interpretação do dispositivo.

Não há que se argumentar que, neste caso, a tributação estaria autorizada por ser uma exceção ao cumprimento do Tratado, como tentou direcionar o agente fiscal na sua fundamentação.

Em julgamento realizado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o então relator, Conselheiro Marcos Shigueo Takata, após discorrer sobre o CFC e as peculiaridades da tributação em bases universais pretendida pelo fisco brasileiro, traz argumentos intocáveis para afastar a alegação de não aplicação de um tratado internacional que tem as mesmas bases do tratado ora analisado (modelo OCDE). Veja-se as lúcidas ponderações lançadas no voto proferido nos autos do processo administrativo de nº 12897.000193/2010-11 (acórdão nº 1103-001.122):

A redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Mas, podem ser tributados dividendos fictos?

Antes de falar sobre dividendos fictamente distribuídos, trato do argumento de que o suporte fático eleito pela norma legal não são os dividendos, pois o que se tributa são os lucros antes de descontado o tributo pago no país de origem. E, por óbvio, só se cogita de dividendos após todas as despesas incorridas, nas quais se inclui o tributo pago sobre os lucros no país de origem. O que a sociedade delibera distribuir aos sócios ou

acionistas, como dividendos, só pode ser o resultado líquido do tributo pago sobre o lucro.

Essa dimensão do pressuposto fático de incidência tributária é prevista textualmente no art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02:

§ 7º. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

O argumento não me impressiona, se interpretado o art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02 em seus devidos termos.

Dividendos são distribuição de lucros apurados pela sociedade a seus sócios ou acionistas. E só há lucros distribuíveis após a despesa com pagamento de tributo sobre o lucro.

Entretanto, o mesmo argumento caberia para tributação de lucros da sociedade controlada ou coligada no exterior. Lucros da sociedade são o resultado líquido de um período, após a despesa incorrida com tributo: só se pode falar de lucros, ainda mais lucros distribuíveis, após a despesa incorrida com tributo pago sobre o lucro; afinal o objeto da tributação, se não forem dividendos, é o lucro líquido auferido pela controlada ou coligada no exterior.

A meu ver, o que o art. 1º, § 7º, da IN 213/02 fez, ao interpretar o comando legal, foi o seguinte.

A norma legal confere o tax credit correspondente ao tributo pago no exterior, com a instituição da tributação em bases universais para a pessoa jurídica. Ao se ver sistematicamente o objeto da tributação, em bases universais, o valor do tributo pago no exterior não é despesa, mas ativo da controladora ou da coligada participante no Brasil – afinal, referido valor é compensável no País – ou melhor, desde que e no limite do que seja compensável no País.

Logo, como a lei confere o tax credit relativo ao tributo pago no país de origem, o legislador infralegal, ao falar que os lucros do exterior da controlada ou coligada serão considerados antes de descontado o tributo pago no país de origem, simplesmente utilizou a expressão como técnica tributária de se reconhecer que tal valor não deve reduzir a base tributável, por ser um ativo.

E a leitura que faço do art. 1º, § 7º, da IN SRF 213/02 é a de considerar os lucros antes de descontado o tributo pago no país de origem, no limite do compensável no País.

Nesse passo, e nos termos acima expostos, cuida-se de técnica tributária que não desborda o limite legal.

I.e., versa-se técnica de aplicação e, assim, de interpretação das normas legais, desde que (o antes de descontado) nos limites do imposto que seja compensável no País.

Não se está, com isso, a tributar algo por ficção ou mesmo por presunção, ou precisamente: não se está definindo materialidade ou seu aspecto temporal por ficção, ou mesmo por presunção. É como entendo.

Daí ter dito que o argumento não impressiona, interpretado o preceito em comentário em seus devidos termos.

Como disse, a redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Retomo, pois, a questão que considero fundamental: podem ser tributados dividendos fictos? A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre dividendos fictos?

É sabido que não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políficos.

Nesse sentido, o art. 110 do CTN seria inclusive despiciendo, assumindo feição didática.

Também, por óbvio que o CTN não pode dar “carta branca” ao legislador ordinário, para, dessa forma, vultear a materialidade, inclusive em seu aspecto temporal, empregada pela Constituição Federal para outorga de competência tributária.

Não é a isso que se presta o § 2º do art. 43 do CTN. E também não é diferente o que se passa em relação ao § 1º do art. 43 do CTN. Não é a lei ordinária que, a bel prazer, e a seu exclusivo talante, irá determinar como e quando se dá a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, da receita ou do rendimento.

Além disso, é regra hermenêutica elementar que o parágrafo de um artigo se subordina à cabeça (caput) dele.

Sublinhe-se, ainda que seja evidente: o pressuposto adotado é a constitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN.

Mais.

Veja-se o que dispõe o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda, incorporado ao direito doméstico pelo Decreto 331/92, que, na essência, é igual ao art. 10 do Tratado Brasil-Argentina (há uma variação no § 5º do art. 10, a qual não afeta a questão em dissídio):

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 os 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 aplicase 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.

É muito claro que o dispositivo convencional trata dos dividendos pagos, ao versar sobre a competência tributária cumulativa dos Estados contratantes sobre a materialidade em questão.

O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda (e do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina), em seu § 3º.

Ainda, o referido § 3º do art. 10 do tratado não permite que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente.

E também remete ao Estado-fonte, i.e., ao Estado contratante em que reside a sociedade distribuidora dos dividendos, a qualificação residual de dividendos, mas coloca como um dos limites: a distribuição efetiva. É expressa nesse sentido a parte final do § 3º do art. 10 do tratado em questão.

Interdita-se, pois, inserir na moldura de dividendos os fictos ou os distribuídos fictamente.

Ainda, registre-se que o § 6º do art. 10 do tratado prevê – tal como no Modelo OCDE – cláusula de salvaguarda.

Impede-se que um Estado contratante pretenda tributar indiretamente como dividendos ou até mesmo como lucros não distribuídos (o que é diferente de dividendos) certos valores correspondentes a lucros ou rendimentos. Os lucros e rendimentos de uma sociedade residente no Estado contratante “X” são realizados no Estado contratante “Y”. Se aquela sociedade residente no Estado “X” pagar dividendos a quem não seja residente no Estado “Y”, mesmo que os dividendos pagos sejam originários de lucros ou rendimentos realizados no Estado “Y”, tais dividendos não poderão ser tributados nesse Estado “Y”. O mesmo vale para lucros não distribuídos. Vedase uma tributação extraterritorial em tais moldes.

Ao fazer esse registro, quero dizer que o tratado não dá margem a permitir que o art. 10 seja aplicado a dividendos fictos ou distribuídos fictamente.

Todo o art. 10 do tratado em comentário cuida de dividendos pagos, ao delinear a competência tributária cumulativa do Estado contratante em que reside o sócio ou o

acionista, com a do Estado contratante em que reside a sociedade que distribui (paga) os dividendos.

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

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

Por outro lado, seja como corolário do que se deduziu, seja pela interpretação e aplicação direta do art. 10 dos tratados em jogo, fica evidenciado claramente o seguinte: o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda e o art. 10 do Tratado Brasil-Argentina são inaplicáveis sobre o suporte fático em dissídio.

Não vejo como se possa dar interpretação diversa.

Essas são as duas primeiras exegeses extraíveis. Tais exegeses funcionam como fundamentos para a conclusão da inaplicabilidade do art. 10 dos tratados em debate sobre a materialidade em dissídio.

Reitero-as.

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

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

Criticando a posição adotada na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18/2013 (que foi utilizada pela fiscalização), Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro são taxativos quando afirmam pela impossibilidade de tributação dos lucros das empresas controladas, que estejam sediadas em países que firmaram Tratado para evitar a dupla-tributação com o Brasil, como no presente caso. Veja-se o entendimento exarado por aqueles autores:

Sustentou-se na Solução de Consulta que o art. 74 da MP 2.158/2001 previa a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior, de forma que a norma interna estaria incidindo em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

SCHOUERI (2013, p. 74) criticou o posicionamento, explicitando que o raciocínio desenvolvido peca ao não perceber que não é verdade que o art. 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, aduzindo que o escopo do art. 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas).

Com efeito, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior. Destarte, a opção feita pela tributação da pessoa jurídica brasileira como sujeito passivo da relação jurídica

tributária é equivocada, pois o Brasil não teria como exercer sua pretensão arrecadatória diretamente em face do lucro da pessoa jurídica estrangeira.

(...)

Ao prever a inclusão do lucro real da 'parcela do ajuste do valor do investimento' [previsto na Lei nº 12.973/14], tributa-se, na verdade, o lucro tranvestido de outro nome para justificar o argumento de que os lucros tributados seriam, de fato, pertencentes à controladora no Brasil e não da controlada no exterior, de modo a afastar-se a incompatibilidade com o art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação.

Valeu-se o legislador, em deliberada intenção de evitar o conflito entre a tributação prevista para as controladas diretas e indiretas no exterior, e para as coligadas equiparadas às controladas, de nova denominação - parcela do ajuste do valor do investimento -, mas que em nada altera a sistemática anterior que se resume à tributação do lucro. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 109 e 110).

Este argumento também foi enfrentando pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Resp nº 1.325.709, quando o Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia, assim se manifestou em seu voto, para afastar a tese da Fazenda Nacional de que se estaria, em verdade, tributando os dividendos fictamente distribuídos:

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

Inclusive, não se pode deixar de mencionar que, no citado Resp, julgado pelo STJ, discutia-se caso semelhante ao presente e a Corte de Justiça, que tem como uma das funções a de pacificar o entendimento dos demais tribunais brasileiros, proferiu decisão privilegiando o disposto nos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, em detrimento da legislação que determina a tributação do lucros, mesmo que eles não tenham sido disponibilizados (ou o tenham sido "por ficção", nas palavras do agente fiscal). Veja-se a ementa do acórdão proferido:

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; inoportunidade 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. (REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014) (destacou-se)

Em que pese o citado precedente do STJ não ter sido proferido na sistemática dos Recursos Repetitivos e, por isso, não ser de aplicação vinculada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos demais órgãos da administração pública, não se pode, data venia, desprezar a interpretação dada pelo Poder Judiciário em caso idêntico ao travado nos autos e, diga-se, em sentido diametralmente oposto ao que restou decidido no acórdão recorrido, sob pena de tornar completamente inseguras as relações entre fisco e os contribuintes.

Neste ponto, vale o alerta feito por Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro, que, após demonstrarem que a Lei n.º 12.973/14 em nada alterou a materialidade tributável estabelecida pela MP 2.158-35/2001, que é o lucro auferido pela controlada no exterior, afirmam o seguinte:

A nosso ver, esse ponto é de suma importância dado o cenário que se apresenta, em que o Brasil tem buscado ampliar sua participação nas políticas de combate ao planejamento tributário agressivo capitaneadas pela OCDE já que, se mantido o entendimento de que é possível tributar de forma automática os lucros auferidos pela pessoa jurídica no exterior antes da sua disponibilização à pessoa jurídica brasileira, quando auferido em país com o qual exista tratado para evitar a dupla tributação da renda, será tornar letra morta o disposto no art. 7º de todas as convenções firmadas pelo Brasil, o que torna sua posição no contexto mundial bastante contraditória e controvertida. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei n.º 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Pág. 108). (destacou-se)

E o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, já é acompanhado pelos Tribunais pátrios, como se observa da ementa dos julgados abaixo citadas:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP N.º 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL N.º

1.598/1977. 1. Em matéria tributária, dispõe 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. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Ricardo Lobo Torres). 2. A despeito da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação. 3. Entender que a superveniência de norma interna conflitante com o tratado internacional modificaria o regramento a ser aplicado implica denúncia implícita do acordo, sem a adoção dos procedimentos constitucionais e legais para tanto, desprezando, ademais, os princípios da boa-fé, da segurança e da cooperação que norteiam as relações internacionais. Em favor da prevalência dos tratados, cabe invocar não somente o art. 98 do CTN, mas também o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 27 do Decreto nº 7.030/2009, que promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. 4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros. 5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição. 6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL nº 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado. 7. Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália. (TRF4, APELREEX 2003.72.01.000014-4, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 23/09/2015) (destacou-se)

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. Considerando que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno (conforme disposto no art. 98 do CTN e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema - REspº 1.325.709/RJ e REsp 1161467/RS), é descabida a cobrança de IRPJ e de CSLL sobre os lucros auferidos por empresa controlada situada no exterior. (TRF4, AC 2008.71.08.006698-0,

SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, D.E. 21/03/2016) (destacou-se)

Ademais, em diversas oportunidades, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais enfrentou o tema sobre a tributação de lucro de controladas e coligadas de empresas brasileira que tenham domicílio no exterior. Veja-se, neste sentido, ementa do julgado que se transcreveu parte do voto alhures (Processo administrativo de n.º 12897.000193/2010-11 - Acórdão n.º 1103-001.122):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - DIVIDENDOS FICTOS - LUCROS - TRATADO - ART. 10 OU ART. 7º 1 - A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 não recai sobre dividendos fictos. Não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos. Ademais, o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda trata dos dividendos pagos, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente. O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Inaplicabilidade do art. 10 do tratado.

2 - O regime de CFC do Brasil do art. 74 da MP 2.158/01 considera transparente as controladas no exterior (entidade transparente ou pass-through entity): considera como auferidos pela investidora no País os lucros da investida no exterior; são os lucros em dissídio. Isso é considerar auferidos os lucros no exterior pela investidora no País, por intermédio de suas controladas no exterior. Não é o mesmo que ficção legal: é parença com a consideração do lucro de grupo societário (tax group regime). O art. 7º do Tratado Brasil-Holanda é norma de bloqueio: define competência exclusiva para tributação dos lucros da sociedade residente num Estado contratante a este Estado. Regra específica em face de regra geral. A não aplicação da norma de bloqueio do art. 7º aos lucros em dissídio seria simplesmente desconsiderar, no âmbito de tratado, a personalidade jurídica da sociedade residente na Holanda. No mesmo sentido, bastaria um dos Estados contratantes proceder a uma qualificação a seu talante do que (não) sejam lucros de controlada residente noutro Estado contratante, para frustrar norma de tratado que as partes honraram respeitar. Intributabilidade com o IRPJ dos lucros em discussão, pela aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

IRPJ, CSLL - LUCROS DE COLIGADA NA ARGENTINA - ADI 2.588-DF

No julgamento da ADI 2.588-DF, com trânsito em julgado em 17/2/14, reconheceu-se a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 em relação a lucros de coligadas não situadas em "paraíso fiscal". Efeitos do julgamento da ADI 2.588-DF sobre os lucros da coligada residente na Argentina. Intributabilidade, no País, desses lucros.

CSLL - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - TRATADO

Sofrem incidência da CSLL os lucros das pessoas jurídicas controladas sediadas na Holanda.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - MULTA PROPORCIONAL

Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre a CSLL exigida exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por

estimativa dos mesmos anos-calendário. (Acórdão n.º 1103-001.122, sessão de 21/10/2014)

Há de se ressaltar, inclusive, no que tange ao Tratado firmado com a Argentina, esta mesma Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, diga-se, já privilegiou a aplicação das disposições do Tratado em detrimento do que preconiza o malfadado artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001. Veja-se a ementa do acórdão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2005, 2006

PROCESSUAL - PRECLUSÃO. A impugnação deve trazer todos os argumentos e provas necessários à defesa do contribuinte, ressalvadas, apenas, as hipóteses descritas no art. 16 do Decreto 70.235, sob pena de preclusão.

LUCROS APURADOS POR COLIGADA NO EXTERIOR. ADI 2.588 E A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA MP 2.158-35. Tratando-se de lucros apurados por coligada estabelecida no exterior, em país que não preveja tributação favorecida, há que prevalecer o entendimento do Supremo quando do julgamento da ADI 2.588, inclusive em respeito ao art. 62 do RICARF.

MP 2.158-35, ART. 74. AFASTAMENTO. TRATADO FIRMADO PELO BRASIL E PELA ARGENTINA. PREVALÊNCIA DESTE ÚLTIMO. Os lucros apurados por controlada sediada na Argentina não podem ser objeto de tributação pelo Brasil, em relação a sua controladora aqui sediada, a luz do que reza o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina. (Processo n.º 16561.000111/2008-66 - Acórdão n.º 1302-002.347 - Sessão de 16/08/2017)

Por fim, deve-se mencionar que deve ser aplicado à CSLL o aqui desenvolvido com relação ao IRPJ. É que o tratado firmado pelo Brasil (modelo OCDE) fala no item 3, do artigo 2 que a "*convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2.*", sendo os impostos que incidem sobre a renda, como é o caso também da CSLL.

Sabe-se que, tecnicamente, a CSLL, por ter o fruto de sua arrecadação uma destinação específica, não pode ser caracterizada como um imposto e sim como uma contribuição. Contudo, ele é substancialmente igual ao Imposto sobre a renda, em todos os seus aspectos de apuração.

Ademais, não se pode olvidar que, à época da celebração do Tratado não havia entrado em vigor a Constituição Federal de 1988, que, na interpretação dada pelo STF (vide ADI n.º 447), previu a existência de cinco espécies tributárias passíveis de serem instituídas. A cobrança da CSLL nos moldes hoje exigidos pela União Federal não era possível quando da celebração do tratado.

Colocando uma pá de cal acerca dessa discussão, com o objetivo de interpretar a legislação, o artigo 11, da Lei n.º 13.202/2015, estipulou, expressamente, que os tratados para evitar dupla tributação englobam também a CSLL. Veja-se:

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. (destacou-se)

Neste sentido, por se tratar de uma lei interpretativa, os seus efeitos podem retroagir a fatos pretéritos, mesmo que ocorridos antes da entrada em vigor da legislação, nos exatos termos do comando do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que diz que a lei será aplicada a atos e fatos pretéritos, "em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".

Por todo exposto, neste ponto, vota-se por:

- DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para exonerar a tributação dos lucros atribuídos à Holdtotal S/A;
- NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO, para manter a exoneração da tributação dos lucros atribuídos à investida Loma Negra Cimentos S/A.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias