



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

Processo nº 16643.720021/2011-81
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.388 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrentes MARFRIG ALIMENTOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO PARA CONTROLADORA NO BRASIL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01. EMPRESAS NO URUGUAI.

Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os lucros auferidos por controlada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Disciplina conferida pelo art. 25, da Lei nº 9.249/95, c/c art. 74 da MP nº 2.158-35/01.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR.

Os comprovantes dos tributos pagos no exterior devem estar à disposição da fiscalização imediatamente após o encerramento dos respectivos exercícios a que se referem. Em não havendo nos autos nenhuma razão que justifique, a teor do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a impossibilidade de sua apresentação no tempo devido, cumulada com a ausência de *fumus boni juris* de que os mesmos seriam capazes de comprovar o alegado recolhimento do imposto, para efeito de compensação, impõe-se a sua rejeição para tal desiderato. Acresça-se a exigência do necessário reconhecimento do respectivo órgão arrecadador no exterior, sua consularização na repartição brasileira, cumulada com a tradução por tradutor juramentado.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS NA INVESTIDORA BRASILEIRA.

No julgamento da ADI 2.588/DF, em relação à constitucionalidade da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação

favorecida, não houve a apreciação necessária da matéria para promover o resultado típico dessa Ação, capaz de produzir efeitos *erga omnes*.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. IDENTIDADE. APLICAÇÃO DO ART.7º.

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de norma *CFC* por considerar *transparente* as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, *antiabusiva*, específica e excepcional, o que permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP nº 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO À CSLL. DISPOSIÇÃO NORMATIVA EXPRESSA.

A norma interpretativa contida no art. 11 da Lei nº 13.202/15 (modalidade que guarda eficácia *retroativa*) expressamente estende à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência da CSLL exigida sobre o resultado da empresa AB&P e a exigência do IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods. Vencidos: i) em relação ao recurso de ofício os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que votaram por dar-lhe provimento; e ii) em relação ao recurso voluntário o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que votou por negar-lhe provimento integralmente; e os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone, que votaram por dar-lhe provimento em menor extensão apenas para cancelar a exigência da CSLL sobre o resultado da empresa AB&P. Designado o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto acompanharam o redator designado pelas conclusões em relação ao cancelamento da exigência IRPJ e da CSLL exigida sobre o resultado da empresa Quick Foods.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Processo nº 16643.720021/2011-81
Acórdão n.º **1402-002.388**

S1-C4T2
Fl. 2.140

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Relator

(assinado digitalmente)
Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado

EDITADO EM: 17/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a empresa MARFRIG ALIMENTOS S/A, através do qual foi constituído crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativos aos períodos de apuração de 2006 e 2007.

As infrações apontadas no auto de infração foram as seguintes:

- 1) Falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, apurados em 31/12/2006, do lucro auferido por sua controlada direta, a empresa Tacuarembó (93,55% de participação), sediada no Uruguai, no importe de R\$21.491.159,85;
- 2) Também em relação ao ano de 2006, foi apontada a falta de adição ao lucro líquido, na determinação da base de cálculo da CSLL, do lucro auferido por sua controlada direta (com 100% de participação), a empresa Argentine, Breeders & Packers (AB&P), no importe de R\$5.918.513,05;
- 3) Falta de adição ao lucro líquido, no ano de 2007, dos lucros auferidos por suas controladas diretas Tacuarembó e Inaler (100% de participação), sediadas no Uruguai, nos montantes de R\$16.557.877,69 e R\$2.952.547,16 respectivamente. A falta de adição se deu tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL;
- 4) Igualmente, no ano de 2007, a falta de adição, na base de cálculo da CSLL, do lucro auferido por sua controlada indireta (70,51% de participação), a empresa Quick Food, no importe de R\$6.553.041,48, e de sua controlada direta AB&P, no valor de R\$3.441.173,34, ambas sediadas na Argentina.

Em resumo, temos que o auto de infração apontou a falta de adição ao lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos lucros auferidos no exterior pelas controladas da recorrente nos anos de 2006 e 2007, em relação às empresas sediadas no Uruguai. Já em relação às empresas sediadas na Argentina a infração se deu apenas em relação à apuração da CSLL.

Irresignada, a recorrente impugnou o lançamento, tendo sido o processo julgado pela DRJ/SP1, em 26 de abril de 2012. O Acórdão da DRJ/SP1 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2006, 31/12/2007

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA E COLIGADA NO BRASIL

Os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e dos artigos 21 e 74 da Medida Provisória

nº 2.15835/2001, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

RESULTADOS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Para fins de incidência de IRPJ, são isentos de tributação no Brasil os lucros disponibilizados por coligada ou controlada com sede na Argentina, nos termos do artigo VII, item I, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, firmada entre o Brasil e a Argentina.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTOS REALIZADOS NO EXTERIOR.

O pagamento de imposto de renda efetuado no exterior apenas pode ser utilizado para compensação do imposto devido no Brasil caso reconhecido o respectivo documento pelo órgão arrecadador do país estrangeiro e pela representação diplomática brasileira, ou se for comprovado que a legislação do país de origem do rendimento prevê a incidência do imposto de renda sobre aqueles valores. 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

Data do fato gerador: 31/12/2006, 31/12/2007

CONVENÇÃO COM A ARGENTINA. DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO PARA A CSLL. DESCABIMENTO.

A Convenção com a Argentina para evitar a dupla tributação se aplica somente aos impostos sobre a renda não podendo ser estendida à CSLL que não é imposto idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto de renda, mas que tem natureza jurídica de contribuição social.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não satisfeita com o resultado do julgamento proferido pela DRJ/SP1, a contribuinte recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através da petição de e-fls. 1.870/1911, alegando basicamente o seguinte:

- 1) Preliminarmente, requer o sobrestamento do julgamento do presente processo até que se dê o encerramento do julgamento da ADI nº 2.588, em que se discute justamente a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, que trata da tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior, mais especificamente, do momento em que tais lucros seriam considerados como disponibilizados à empresa controladora, no Brasil. Argui, também, pendência de julgamento do RE nº 611.586, que teria sido afetado pela sistemática da repercussão geral nos termos do art. 543-B do Código de Processo Civil, e que trata exatamente da mesma matéria. Assim, e de acordo com o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, vigente à época da propositura do recurso (ano de 2012), propugna a recorrente pelo sobrestamento do julgamento;

- 2) A regra insculpida no art. 74 da MP 2.158-35/01 ofenderia o conceito constitucional de renda, já que, no seu entendimento, a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior, para efeito de determinação do respectivo fato gerador, somente poderia se dar no momento da efetiva disponibilização desses lucros aos respectivos acionistas. Em suma, reclama pela inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01. Contesta, também, a legalidade do art. 7º da IN SRF nº 213/2002, que regulamentou o disposto no art. 74 da MP 2.158-35/01;
- 3) Os lançamentos referentes às empresas uruguaias Tacuarembó e Inaler, relativos ao ano calendário de 2006, seriam indevidos, haja vista que suas aquisições se deram em 20/10/2006 e 08/12/2006, respectivamente, ou seja, após o encerramento do ano fiscal naquele país (que se dá entre 01 de outubro e 30 de setembro). Considerando que as datas de aquisições das empresas uruguaias pela autuada foram posteriores ao fechamento do ano-calendário uruguaio, que se deu em 30/09/2006, não há que se falar em tributação no Brasil do resultado auferido por elas de janeiro a setembro de 2006, o que denotaria vício insanável do lançamento;
- 4) O lançamento não teria considerado o imposto pago no Uruguai nos anos de 2006 e 2007. Propugna pela sua compensação e, em caso de eventualmente serem excedidos os limites legais, seu aproveitamento para a compensação com a CSLL; com relação à documentação que comprovaria o recolhimento do imposto no exterior, requer sua juntada assim que disponibilizada;
- 5) Deve-se adotar o Tratado entre Brasil e Argentina para isentar o pagamento do imposto de renda em relação à empresa Quick Food, dando-lhe o mesmo tratamento dispensado à empresa AB&P. O tratamento dispensado pela fiscalização foi diferente em ambos os casos, haja vista que a empresa Quick Food, diferentemente da AB&P, tem como controladora direta uma empresa sediada em Delaware (Estados Unidos), tendo sido esta (a controladora), considerada mero ente translúcido. Ressalte-se que a DRJ/SP1 acolheu o pedido da recorrente no julgamento de 1ª instância, excluindo do auto de infração os valores correspondentes ao lucro da empresa Quick Food, no que se refere ao IRPJ;
- 6) Aplicação do Tratado entre Brasil e Argentina também em relação à CSLL, haja vista que tratam-se de tributos substancialmente semelhantes, o que validaria sua aplicação (conforme o artigo II, item 2);
- 7) Seja compensado o imposto de renda pago na Argentina pelas empresas AB&P e Quick Food, com a CSLL devida no Brasil, propugnando pela juntada posterior dos documentos devidamente certificados e consularizados;
- 8) Por último, em relação à controlada Quick Food, cujo exercício social na Argentina vai de 01 de julho a 30 de junho de cada ano, alega a recorrente que o lançamento teria incorrido em erro ao não respeitar a respectiva periodicidade, adotando, para efeito de apuração do lucro em cada uma das citadas empresas, o período fiscal brasileiro.

Já a Procuradoria da Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões ao recurso voluntário e ao recurso de ofício, apresentou a petição de e-fls. 1.949/1.969, através do qual faz os seguintes apontamentos:

- 1) Recomenda, preliminarmente, o sobrestamento do processo administrativo até o julgamento da ADI 2.588 e do RE nº 611.586-RG/PR, forte no art. 62-A do antigo RICARF;
- 2) Em relação à exoneração do IRPJ relativo aos lucros auferidos pela empresa Quick Foods, contesta a decisão da DRJ/SP1, sob o argumento de que o Tratado

para evitar a dupla tributação não tem o condão de impedir a tributação dos lucros **da empresa brasileira**, seja do IRPJ, seja da CSLL, determinada pelo art. 74 da MP 2.158-35/01. Ainda segundo a PGFN, *"resta evidente que operaram em equívoco, quanto à interpretação do alcance dos tratados, tanto a autoridade lançadora, que deixou de lançar o IRPJ referente aos reflexos dos lucros da AB&P, quanto a autoridade julgadora de primeira instância que excluiu do lançamento o IRPJ referente ao reflexo que os lucros apurados pela empresa argentina Quick Food tiveram na Marfrig por conta do resultado da equivalência patrimonial. O lançamento do IRPJ, por incidir sobre o lucro da empresa brasileira, é perfeitamente válido. O fato de a autoridade fiscal, equivocadamente, não ter feito o lançamento com relação aos resultados da AB&P não invalida o lançamento corretamente feito em relação aos resultados da Quick Food. Neste sentido, é de ser dado provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência do IRPJ exonerado indevidamente pela DRJ"*. (grifei)

- 3) O Brasil não mantém Tratado para evitar a dupla tributação com o Uruguai. Assim, a argumentação da recorrente para repelir a incidência do IRPJ e CSLL se fundamenta exclusivamente na divergência entre o ano fiscal brasileiro e o ano fiscal uruguaio para o seu ramo de atividade, que se estende de 01 de outubro a 30 de setembro. Uma vez que a autuada adquiriu as empresas Tacuarembó e Inaler após outubro/2006, entende a recorrente que nada seria devido por ela a título de IRPJ com fato gerador em 31/12/2006. Da mesma forma, o resultado aferido por essas empresas entre outubro/2006 e setembro/2007 somente poderia ser reconhecido pela controladora brasileira no balanço de 31/12/2007.

Sobre tais alegações, repisa as considerações feitas pelo julgador de 1ª instância, principalmente o fato de que a norma contida no art. 25, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.249/95, que refere-se às controladas no exterior, determina que a demonstração do lucro apurado deve obedecer o exercício fiscal **nos termos da legislação brasileira**. Aliás, neste ponto, a própria empresa apresentou os balanços de suas controladas no exterior, devidamente traduzidos e correspondentes ao período entre 01 de janeiro e 31 de dezembro de cada um dos anos calendários fiscalizados, e que foram utilizados pela fiscalização para lastrear a autuação; Nesse diapasão, é de se reiterar que não são os lucros destas empresas que estão sendo tributados, mas o impacto destes lucros nos resultados da controladora, que deve ser registrado por ela própria por meio da equivalência patrimonial, na forma disposta na legislação societária (art. 248 da Lei 6.404/76) e na legislação fiscal (IN 213/2002);

- 4) Quanto à pretensão de ver compensado o imposto pago no Uruguai pelas investidas com o imposto de renda devido no Brasil – e ainda com a CSLL caso haja excesso em relação ao valor referente ao IRPJ – melhor sorte não assistiria à recorrente, já que não foram juntados aos autos, tempestivamente, os comprovantes dos referidos pagamentos na forma requerida pela legislação brasileira (art. 16, §2º, da Lei 9.430/96 e art. 26, § 2º, da Lei 9.249/95), e nem consta que tenha ocorrido nenhuma das condições previstas no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, que permitiriam afastar a preclusão;
- 5) Com relação às empresas AB&P e Quick Food, domiciliadas na Argentina, a Recorrente postula que a aplicação do Tratado entre Brasil e Argentina seja estendida à CSLL, por força do artigo II da convenção, que determina sua aplicação também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos pelos Estados contratantes (o Tratado com a Argentina foi aprovado em 1982, e a CSLL foi instituída pela Lei

7.689/88). Em relação ao citado Tratado entre Brasil e Portugal, a Fazenda Nacional rebate a argumentação da recorrente relembrando os Tratados firmados com Chile e México, em 2001 e 2003, respectivamente. Estas convenções não apenas são posteriores à instituição da CSLL, como também são posteriores à própria convenção com Portugal (de 16/05/2000). E nelas não se registrou qualquer consideração sobre a CSLL, o que tornaria mais do que cristalina a opção da República Federativa do Brasil, enquanto pessoa jurídica de direito público internacional, de deixar a CSLL fora do âmbito de aplicação dos Tratados. Quando quis incluí-la, o fez expressamente, como no caso de Portugal.

Além disso, o modelo padrão de tratado para evitar a dupla tributação da OCDE, adotado pela maioria dos países, assim como no caso em discussão, prevê que as autoridades dos países signatários se notificarão mutuamente sobre qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias. Esta notificação é requisito para se considerar novo tributo também abrangido pelo tratado, o que não ocorreu entre Brasil e Argentina.

Como se isso não bastasse, a convenção se refere especificamente a impostos, os quais não se confundem com as contribuições, que já foram reconhecidas pelo STF como espécie tributária autônoma.

Portanto, é inteiramente correta a conclusão do julgador de piso, apoiado na posição já externada pela COSIT, na Nota Técnica nº 41.

- 6) Quanto à pretensão de ver compensado o imposto pago na Argentina pelas investidas com o imposto de renda devido no Brasil – e ainda com a CSLL, caso haja excesso em relação ao valor referente ao IRPJ, melhor sorte não assiste à recorrente, uma vez que não foram juntados aos autos, tempestivamente, os comprovantes dos referidos pagamentos na forma requerida pela legislação brasileira (art. 16 §2º da Lei 9430/96 e art. 26§ 2º da Lei 9249/95), e nem consta que tenha ocorrido nenhuma das condições, previstas no art. 16 § 4º do Decreto 70.235/72, que permitiriam afastar a preclusão.
- 7) Finalmente, com relação ao fato de o exercício fiscal da controlada indireta Quick Food ser compreendido entre 01 de julho e 30 de junho, cabem as mesmas considerações já feitas sobre as empresas uruguaias, no sentido de que as controladas devem demonstrar a apuração do lucro de acordo com a legislação brasileira, e que este lucro é reconhecido no patrimônio da controladora conforme o método da equivalência patrimonial, sendo que é o impacto desta operação que é objeto de tributação, e não os lucros das controladas propriamente ditos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Começo pelo pedido de sobrestamento feito pela recorrente. Embora possível de ser feito à época da protocolização do Recurso Voluntário, o pleito perdeu substância por não mais haver esta previsão no atual regimento, razão pela qual o processo foi novamente distribuído.

De qualquer modo, o tema foi objeto de julgamento pelo STF na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.588 que declarou, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, que a regra prevista no caput do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, i) é aplicável às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e, ii) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida, o que sepulta a alegação da recorrente de inconstitucionalidade do referido dispositivo.

Da mesma forma, o RE 611.586-RG/PR transitou definitivamente em julgado em 17/11/2014, com decisão favorável à Fazenda Nacional, razão pela qual o presente processo encontra-se perfeitamente hábil para ser julgado.

Vencida as questões relativas ao pedido de sobrestamento e à alegação de inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, passemos à análise do mérito. Vamos dividir nossa análise em função dos países onde localizadas as empresas geradoras de lucro para a recorrente.

Empresas sediadas no Uruguai

São duas as empresas sediadas no Uruguai e que contribuíram para o resultado da recorrente no Brasil. São elas as empresas TACUAREMBÓ e INALER.

Alega a recorrente, em primeiro lugar, que o exercício social das referidas empresas, de acordo com a legislação local, estaria compreendido entre 01 de outubro e 30 de setembro de cada ano. Assim, o lançamento relativo ao ano calendário de 2006 seria inválido, haja vista que ambas as empresas foram adquiridas após o encerramento do exercício fiscal no Uruguai. A TACUAREMBÓ foi adquirida em 20/10/2006 e a INALER em 08/12/2006. Além disso, o lançamento teria considerado o balanço levantado pelas respectivas empresas, elaborado conforme a legislação brasileira, compreendendo o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2006.

seu art. 25: Não assiste razão à recorrente. Vejamos o que dispõe a Lei nº 9.249/95, em

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da análise dos dispositivos acima, principalmente tomando por base aqueles que foram por mim grifados, chego à mesma conclusão adotada pela decisão recorrida, abaixo reproduzida:

17. Quanto a estas alegações, inicialmente devo dizer que, diferentemente da impugnante, entendo que a expressão “segundo as normas da legislação brasileira”, contida no inciso I do § 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/1996 e que não se encontra ressalvada, se refere inclusive aos termos inicial e final do exercício de apuração que, como é sabido, no Brasil compreende o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro. Esta interpretação decorre do fato de que esta norma encontra-se apenas no § 2º, que trata de filiais, sucursais ou controladas, situações em que a empresa brasileira, devido à preponderância de seu poder, pode facilmente apurar os resultados no estrangeiro em período coincidente com o brasileiro, característica que não ocorre em relação a empresa coligada, que é tratada no § 3º, cujo inciso II traz norma completamente diferente (“os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica”).

18. De fato, no presente caso, conforme os documentos colacionados pela fiscalização às fls. 424 a 429 e 470 a 475, a fiscalizada apresentou Balanços Patrimoniais e Demonstração de Resultados, vertidos para o vernáculo por tradutora pública e intérprete comercial e relativos a períodos de doze meses encerrados em 31 de dezembro de 2006 e 31 de dezembro de 2007. Foram os lucros informados nestes documentos que estão contidos nos lançamentos ora discutidos, motivo pelo qual estes se apresentam hígidos quanto ao critério temporal. Somente cabe pontuar que o fato de que em parte do ano de 2006 as empresas uruguaias não terem participação da autuada não invalida parcialmente os lançamentos, já que no momento de disponibilização dos lucros, que segundo o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 é a data de apuração dos lucros das controladas em balanços (31 de dezembro de 2006), as empresas estrangeiras já se encontravam controladas pela autuada.

Verifica-se que o legislador adotou dois critérios distintos para tratar da apuração e demonstração do lucro auferido pela empresa no exterior: o primeiro, inscrito no § 2º do art. 25, diz respeito às empresas **controladas**; já o segundo, dado pelo § 3º do mesmo artigo, versa sobre as empresas **coligadas**.

No caso das coligadas, a norma determinou que os lucros a serem computados na apuração do lucro real devem ser aqueles apurados nos balanços levantados pela coligada **no curso do período-base da pessoa jurídica** (neste caso, da própria coligada no exterior). Já no que se refere às controladas, determina o art. 25, § 2º, inc. I, que estas deverão **demonstrar** a apuração dos lucros, **segundo as normas da legislação brasileira**. E foi exatamente o que fez a recorrente, ao apresentar os balanços de e-fls. 424/429 e 470/475, onde apresenta os resultados auferidos em 31 de dezembro de 2006 e 2007, e que foram utilizados pela fiscalização para fundamentar o lançamento.

A diferença de tratamento é inequívoca. E isso se explica porque, no caso das filiais, sucursais e controladas, a empresa controladora no Brasil tem todas as condições, devido ao seu poder e influência sobre elas, de determinar que os resultados auferidos pela empresa alienígena sejam demonstrados segundo as normas brasileiras, para efeito de

tributação da empresa nacional. Sim, porque é disso que se trata; **não estamos a falar de tributação da empresa estrangeira, mas sim da empresa com sede no Brasil**, que tem o seu resultado influenciado pelo lucro auferido por sua controlada no exterior. O mesmo não acontece em relação às coligadas, por razões óbvias.

Em relação ao momento em que devem ser considerados como disponibilizados os lucros apurados pelas empresas no exterior, determina o art. 74 da MP 2.158-35/2001 o seguinte:

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

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 uniformizou o conceito a respeito do momento da disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas; considerou-os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados, seguindo o modelo previsto na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais. Portanto, *in casu* e, para pontuar, a data de 31/12/2006 é que deve ser considerada como marco para a definição do fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Assim, não merece guarida a alegação de que o lançamento efetuado relativo ao ano de 2006 seria indevido pelo fato de as empresas TACUAREMBÓ e INALER terem sido adquiridas somente após o encerramento do ano fiscal uruguaio, haja vista que, na data em que levantados os balanços das mesmas (31/12), segundo a legislação brasileira, elas já se encontravam sob o controle da recorrida.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado para o ano calendário de 2007. Os balanços apresentados pela recorrente referem-se ao período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2007 (v. e-fls. 424/426 e 470/472), onde são apontados os lucros apurados pelas empresas controladas durante o respectivo período.

Por todo o exposto, não merece reparo o lançamento nem a decisão de piso, em relação às empresas sediadas no Uruguai.

Com relação à pretendida compensação do imposto pago no exterior, neste caso, no Uruguai, a recorrente juntou aos autos, extemporaneamente (haja vista que entregues após o protocolo do recurso voluntário), os documentos de e-fls. 1.976/2.129. Inobstante o esforço da recorrente em procurar comprovar o pagamento de imposto de renda (ou do seu tributo equivalente no Uruguai), os documentos por ela apresentados estão longe de comprovar o efetivo recolhimento do tributo. Às e-fls. 1.976/2.095 nos deparamos com documentos que sugerem se tratar de declarações de rendimentos entregues no Uruguai, haja vista que não foram acompanhados da devida tradução. Já às e-fls. 2.096/2.129, nos defrontamos com documentos em nome da empresa CLEDINOR S/A, outra de suas coligadas/controladas situadas naquele país (também carentes da devida tradução).

Em 24 de janeiro de 2017, **a apenas um dia do julgamento do processo no CARF**, a Recorrente juntou aos autos os documentos de e-fls. 2.138 (arquivo não paginável), e que nada mais são do que os documentos outrora anexados (citados acima), agora traduzidos. Nenhuma novidade trouxe para o deslinde da questão, a não ser pela tradução dos referidos

documentos, pois são os mesmos já referidos (declarações de rendimentos e comprovantes da CLEDINOR S/A).

Ou seja, não há nos autos nenhum **comprovante de pagamento** de imposto de renda realizado no Uruguai pelas empresas TACUAREMBÓ e/ou INALER. Além do mais, mesmo fazendo um enorme esforço, em nome do princípio da verdade material, na tentativa de evidenciar o pagamento do tributo no exterior, não podemos simplesmente negligenciar o disposto no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, abaixo colacionado:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Ora, os anos calendários fiscalizados remontam a 2006 e 2007; tais comprovantes já deveriam estar à disposição da fiscalização imediatamente após o encerramento de tais anos. A auditoria encerrou-se somente em novembro de 2011, e o recurso voluntário foi apresentado em agosto de 2012. Ou seja, a recorrente teve tempo suficiente para providenciar a regularização dos referidos documentos (reconhecimento do órgão arrecadador e consularização na repartição brasileira no exterior, tradução etc).

Portanto, em não havendo nos autos nenhuma razão apresentada pela recorrente que justificasse, a teor do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a impossibilidade de sua apresentação no tempo devido, cumulada com a ausência de *fumus boni juris* de que os mesmos seriam capazes de comprovar o alegado recolhimento do imposto, para efeito de compensação, não resta a este julgador outra alternativa senão desconsiderá-los para tal desiderato.

Por todo o exposto, não dou guarida a compensação pretendida.

Empresas sediadas na Argentina

São duas, também, as empresas sediadas na Argentina objeto da pendenga. A primeira, denominada de AB&P, foi tributada apenas em relação à CSLL. Já a empresa QUICK FOODS foi objeto de autuação em relação ao IRPJ e à CSLL. Neste caso, a fiscalização não reconheceu a existência do Tratado firmado por Brasil e Argentina para evitar a bi-tributação, haja vista que a empresa QUICK FOODS é controlada diretamente pela empresa BLUE HORIZON LCC (70,51% de participação), sediada no estado americano de

Delaware; Já a empresa BLUE HORIZON LCC é controlada direta da recorrida, com 100% de participação.

A fiscalização entendeu que a empresa BLUE HORIZON LCC é um mero ente translúcido, atribuindo os lucros auferidos pela empresa argentina de forma direta nos balanços da recorrente. Neste diapasão, entendeu a DRJ que *"se estão sendo tributados diretamente lucros auferidos por empresa com sede na Argentina, esses resultados devem ser tributados conforme as regras do Tratado celebrado com a Argentina, que contém norma que prevê a isenção do imposto de renda para resultados de lá oriundos, isenção esta que foi aplicada no caso dos lucros auferidos pela controlada direta argentina AB&P"*. Assim, foi excluído do lançamento, pela decisão de 1ª instância, os valores correspondentes ao lucro da empresa QUICK FOODS, no que se refere ao IRPJ. **Desta decisão, a DRJ/SP1 recorreu de ofício.**

Em relação à exclusão do IRPJ do lançamento relativo à empresa QUICK FOODS, argumenta a Fazenda Nacional em suas contra-razões ao recurso que o Tratado para evitar a dupla tributação não tem o condão de impedir a tributação dos lucros **da empresa brasileira**, seja do IRPJ, seja da CSLL, determinada pelo art. 74 da MP 2.158-35/01. Ainda segundo a PGFN, *"resta evidente que operaram em equívoco, quanto à interpretação do alcance dos tratados, tanto a autoridade lançadora, que deixou de lançar o IRPJ referente aos reflexos dos lucros da AB&P, quanto a autoridade julgadora de primeira instância, que excluiu do lançamento o IRPJ referente ao reflexo que os lucros apurados pela empresa argentina Quick Food tiveram na Marfrig por conta do resultado da equivalência patrimonial. O lançamento do IRPJ, por incidir sobre o lucro da empresa brasileira, é perfeitamente válido. O fato de a autoridade fiscal, equivocadamente, não ter feito o lançamento com relação aos resultados da AB&P não invalida o lançamento corretamente feito em relação aos resultados da Quick Food. Neste sentido, é de ser dado provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência do IRPJ exonerado indevidamente pela DRJ"*.

Tem razão a Fazenda Nacional.

Primeiramente, cabe ressaltar que após o julgamento da ADI nº 2.588 pelo STF, restou claro que a incidência tributária sobre os lucros disponibilizados por controladas sediadas em países sem tributação favorecida é constitucional.

Deste modo, considero perfeitamente aplicável ao caso em apreço o *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01; entendimento diverso levaria à conclusão de que tal dispositivo seria inconstitucional, o que não se admite em sede de julgamento administrativo, mormente no âmbito do CARF, que editou Súmula específica a respeito (Súm. nº 02).

Como já ressaltamos anteriormente, o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 não alcança as pessoas jurídicas no exterior, isso porque a lei brasileira não tem esse condão. A norma brasileira fixa apenas que, no lucro real da contribuinte residente no Brasil, devem ser incluídos os resultados apurados e disponibilizados por suas coligadas e controladas no exterior.

No presente caso, o lucro auferido pela empresa QUICK FOODS foi objeto do lançamento, haja vista que sua controladora, a empresa BLUE HORIZON LLC, sediada no estado americano de Delaware (notório "paraíso fiscal") foi considerada como mero ente translúcido. Isso porque a Fiscalização verificou que a BLUE HORIZON LLC tem como única movimentação o controle de 70,51% do capital social da empresa QUICK FOODS. A BLUE HORIZON LLC acusa em seus balancetes, segundo a Fiscalização, duas linhas apenas:

investimentos na QUICK FOODS e patrimônio líquido no mesmo valor. Ou seja, não possui nenhum propósito negocial, *"não toma decisões, enfim não tem autonomia"* (v. e-fls. 1.805), razão pela qual a Fiscalização, acertadamente, simplesmente considerou que a QUICK FOODS seria controlada pela autuada de forma direta, trazendo para a apuração do lucro real da recorrida os resultados auferidos pela empresa argentina.

A existência de Tratado entre o Brasil e a Argentina, portanto, não é impeditivo para que os resultados apurados pela empresa brasileira não possam ser influenciados pelo lucro da controlada no exterior. Os Tratados, como bem ressalta a Fazenda Nacional em suas contra-razões ao recurso, se prestam a regular situações em que o mesmo contribuinte está submetido a duas legislações de países diferentes, sendo necessário limitar o escopo de uma dessas normas e assim evitar a dupla tributação. Não é o caso. Aqui temos duas empresas diferentes, localizadas em países diferentes, e não uma mesma empresa, com sede e estabelecimento em diferentes praças.

O art. 74 da MP nº 2.158-35/01 está inserido no contexto da tributação em bases universais. Regulando tais situações, figura a disposição contida no art. 25, da Lei nº 9.249/95, abaixo reproduzido:

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.

A norma vai ao encontro de regras instituídas em inúmeros países, estando em perfeita sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. A rigor, trata-se de normas anti-elisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

Nesse contexto, portanto, não há nenhuma ofensa ao Tratado celebrado entre o Brasil e a Argentina, conforme muito bem abordado pelo i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Acórdão 9101-002.330):

"O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

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

de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira. "

Da lavra do Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, colho alguns ensinamentos que são úteis para embasar as minhas conclusões neste caso. Abaixo reproduzo excerto de seu voto, proferido no Acórdão de nº 1402-002.265:

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

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto Base Erosion and Profit Shifting BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (attributed to shareholders) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Assim, em resumo, como os lucros da sociedade no exterior são perfeitamente imputáveis ao resultado auferido pela empresa sediada no Brasil, não se pode considerar que tenha havido quebra ou descumprimento do Tratado com a Argentina, razão pela qual **VOTO PELO PROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO**, restabelecendo o lançamento do IRPJ, nos seus valores originais, em relação ao lucro auferido pela empresa QUICK FOODS.

Com relação à CSLL, argui a recorrente que dever-se-ia adotar o mesmo tratamento dispensado ao IRPJ no que tange à aplicação do Tratado existente entre Brasil e Argentina para evitar a bi-tributação. Alega que IRPJ e CSLL são tributos substancialmente semelhantes, o que validaria a aplicação do artigo II, item 2 do respectivo Tratado.

Como vimos acima, a autoridade fiscal não considerou a aplicação do Tratado entre Brasil e Argentina na exigência do IRPJ e CSLL da empresa QUICK FOODS, haja vista que sua controladora, a empresa BLUE HORIZON LLC, sediada no estado americano de Delaware (notório "paraíso fiscal") foi considerada como mero ente translúcido, razão pela qual a Fiscalização, acertadamente, simplesmente considerou que a QUICK FOODS seria controlada pela autuada de forma direta, trazendo para a apuração do lucro real da recorrida os resultados auferidos pela empresa sediada na Argentina.

Já da empresa AB&P foi exigida apenas a CSLL, haja vista que a autoridade fiscal considerou aplicável o Tratado entre Brasil e Argentina apenas em relação ao IRPJ, pois concluiu que aquela contribuição não estaria abrangida pelo respectivo Acordo.

Pois bem. Ao analisar o recurso de ofício, concluímos que a existência de Tratado entre os dois países para evitar a bi-tributação não influencia na lisura do lançamento efetuado com base no art. 74, da MP 2.158-35/01, c/c art 25 da Lei nº 9.249/95. Assim, os mesmos motivos já elencados para manter o lançamento do IRPJ servem para justificar a manutenção da exigência relativa à CSLL.

O fato de a fiscalização não ter formalizado a exigência relativamente ao IRPJ da empresa AB&P, em nada influencia nossa decisão, inobstante considerarmos que a autoridade fiscal não deu a melhor interpretação ao alcance da aplicação do Tratado firmado entre Brasil e Argentina. Como um erro não justifica o outro, o fato de não ter sido efetuado o

lançamento do IRPJ em relação à AB&P, em nada prejudica a exigência relativamente à empresa QUICK FOODS.

Portanto, cabível a exigência da CSLL em ambos os casos (AB&P e QUICK FOODS).

Também requer a recorrente que seja compensado o imposto de renda pago na Argentina pelas empresas AB&P e QUICK FOOD, com a CSLL devida no Brasil. A Fazenda Nacional propugna pelo indeferimento desse pedido, uma vez que não foram juntados aos autos, tempestivamente, os comprovantes dos referidos pagamentos na forma requerida pela legislação brasileira (art. 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96 e art. 26, § 2º, da Lei nº 9.249/95); também, não constaria que tivesse ocorrido nenhuma das condições previstas no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, que permitiriam afastar a preclusão.

Com relação a este ponto, nada mudou em relação à situação existente quando do julgamento pela DRJ, e consubstanciada na decisão às e-fls. 1.937/1.938 e 1.942. Apesar de a requerente ter solicitado a juntada dos documentos comprobatórios do recolhimento do imposto na Argentina, devidamente certificados e consularizados, até o momento do julgamento pelo CARF, notamos que nos autos constam apenas os documentos de e-fls. 1.976/2.129, que tratam das empresas sediadas no Uruguai.

A requerente não providenciou, em relação ao pretense imposto pago na Argentina, o reconhecimento dos respectivos documentos pelo órgão arrecadador e pelo Consulado-Geral do Brasil em Buenos Aires; não juntou, também, a legislação que comprove a incidência do imposto de renda alegadamente pago (devidamente traduzida por tradutor juramentado).

Assim, não há como dar guarida a pretendida compensação do imposto dito como pago na Argentina.

Ainda, com relação à controlada QUICK FOODS, alega a requerente que o lançamento teria incorrido em erro, haja vista o exercício social a que sujeita a empresa na Argentina. Esse exercício social estaria compreendido entre 01 de julho e 30 de junho de cada ano. Assim, a autoridade fiscal não teria respeitado a periodicidade de sua apuração, ao adotar o período fiscal vigente no Brasil. A Fazenda Nacional rebate tal argumentação com as mesmas considerações já feitas anteriormente com relação às empresas sediadas no Uruguai, defendendo que as controladas devem demonstrar a apuração do lucro de acordo com a legislação brasileira; ainda, que o lucro deve ser reconhecido no patrimônio da controladora conforme o método da equivalência patrimonial, sendo que é o impacto desta operação que é objeto de tributação, e não os lucros das controladas propriamente ditos.

Perfeita a argumentação expendida pela Fazenda Nacional. Por uma questão de logicidade e coerência, cabe adotar os mesmos argumentos já utilizados anteriormente quando nos referimos às empresas sediadas no Uruguai, com fulcro no art. 25 da Lei nº 9.249/95, c/c art. 74 da MP nº 2.158-35/01. E para não ser repetitivo, basta reler esta decisão no trecho que trata das empresas uruguaias e aplicá-lo ao caso das argentinas. Portanto, *in casu*, a data de 31/12 de cada ano é que deve ser considerada como marco para a definição do fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Não merecem guarida, portanto, as alegações da requerente também neste ponto.

Processo nº 16643.720021/2011-81
Acórdão n.º **1402-002.388**

S1-C4T2
Fl. 2.148

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício bem assim negá-lo ao recurso voluntário.

Em 14 de fevereiro de 2017.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Redator Designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, em seu profundo e preciso voto - como de costume - apenas em relação às exigências tributárias referentes aos lucros percebidos pelas empresa argentinas (AB & P e QUICK FOODS - *vide* Quadro 13 do TVF, às fls. 1808).

Frisei-se que, para o total esclarecimento, que em relação às empresas localizadas no Uruguai (TUCAREMBÓ e INALER - *vide* Quadro 13 do TVF, às fls. 1808), as compensações pretendidas e outros temas aqui debatidos, não há qualquer divergência em relação ao Voto do I. Relator, comungando com a posição e conclusão lá contidas.

Reconheço, também, que a matéria é bastante controvertida.

A questão de divergência é a aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2158-35/01, como elemento viabilizador da incidência do art. 25 da Lei nº 9.249/95 sobre os resultados auferidos pelas controladas da Recorrente, localizadas na Argentina, e a dinâmica de tais normas com a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada entre os governos brasileiro e argentino, em 1980.

Especificamente em relação aos lucros da empresa QUICK FOODS, temos que o procedimento de desconsideração da companhia controladora *interposta (holding)*, a HORIZON, localizada Delaware (EUA), considerando-a ente totalmente *translúcido*, não pode afetar as relações jurídicas remanescentes após essa manobra excepcional, vez que, *per si*, estão livres e desvinculadas das características utilizadas para fundamentar o *afastamento* daquela outra pessoa jurídica.

Assim, retirando a HORIZON (Delaware) da cadeia societária internacional, o que temos sob análise é uma legítima relação societária direta, entre a empresa brasileira, ora Recorrente, e sua controlada situada na Argentina.

Em relação à empresa AB & P, não há necessidade qualquer ponderação ou consideração especial, vez que trata-se simplesmente de controlada direta, situada na Argentina.

Feitos tais esclarecimentos, fazendo uma brevíssima abordagem do contexto legislativo histórico da tributação sobre a renda, especificamente sobre os lucros percebidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, temos que até 31 de dezembro de 1995 adotava-se no Brasil o Princípio da Territorialidade (*source income taxation*), de maneira que ficavam excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quaisquer lucros, rendimentos ou ganho de capital auferidos no exterior.

A partir da edição e vigência da Lei nº 9.249/95, como forma de melhor adaptação à dinâmica de um mercado cada vez mais globalizado, teria, então, ocorrido a mudança do critério territorial desta modalidade tributária, passando-se a um modelo de bases universais/globais, aplicando-se o Princípio da Universalidade (*world-wide income taxation*).

Muito se criticou o câmbio principiológico através da mera edição de lei ordinária e específica, defendendo grande parte da doutrina ser necessária uma alteração de norma geral ou mesmo da Constituição Federal. Assim, a Lei Complementar nº 104/2001 veio modificar o art. 43 do Código Tributário Nacional¹, dando o necessário e expresso respaldo, em norma de hierarquia superior, para a alteração do critério territorial do Imposto de Renda.

Contudo, além da questão territorial, os acréscimos feitos ao art. 43 do CTN também propiciaram outra alteração sistemática, favorável à plena tributação em bases globais, que é o momento em que se considera *disponível* a renda auferida no exterior, por meio de empresas coligadas e controladas do mesmo grupo, inclusive como garantia de se evitar o adiamento indeterminado da remessa ou o do creditamento tributável dos resultados positivos percebidos fora do Brasil, excetuando o legislador que, *na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo*.

¹ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Assim, foi nesse contexto de exceção ao conceito de *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica* de rendas e proventos do seu *caput*, que foi editada a MP nº 2158-35/01, que em seu art. 74² dispõe que, *para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.*

Regulamentando este normativo com força de lei, a Receita Federal do Brasil editou a IN nº 213/2002, estabelecendo os procedimentos e outras determinações para a aplicação do disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95 em comunhão com o próprio art. 74 da MP nº 2158-35/01.

Ocorre que, ainda em 2001, foi proposta a ADI nº 2588, que questionava o referido art. 74 de tal norma. Após mais de uma década de tramitação, o E. Supremo Tribunal Federal proferiu julgamento, aplicando a interpretação conforme a Constituição e declarando a inconstitucionalidade do dispositivo, com eficácia *erga omnes* em relação apenas a alguns questionamento constantes daquela Ação, chegando ao seguinte resultado:

Inconstitucionalidade em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam paraísos fiscais e em relação à retroação para alcançar os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 (sob qualquer forma de conexão empresarial e a aplicável todos os países).

Constitucionalidade em relação às empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou em paraísos fiscais.

Diante de tal resultado apenas parcial, ficaram fora desse pronunciamento jurisdicional a aplicação da norma às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, pois não ocorreram as deliberações necessárias, típicas de ADI, para conferir a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante³ às posições esboçadas sobre tais temas.

² 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. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

³ <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582>

Igualmente, não foi analisada a aplicação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 em relação a empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação, como é o caso da Argentina, como descrito no relatório.

Ainda que posteriormente alterado pela Lei nº 12.973/14, é este o cenário normativo aplicável às Autuações, objeto da presente contenda.

AB & P e QUICK FOODS - ARGENTINA

Em relação à possibilidade ou não da aplicação do disposto na MP nº 2158-35/01 ao resultado de empresas, coligadas ou controladas, sediadas na Argentina ou em países signatários de tratados para se evitar a dupla tributação, já existem diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Todos entendimentos levam em conta a classificação da norma contida no art. 74 da Medida Provisória (norma *antielisiva*, geral e ou específica, norma *antidiferimento* ou típica norma de transparência fiscal de controladas no exterior - *CFC*), por conta da necessidade ou não do condicionamento da sua aplicação aos casos de *abusos*, justificando, dessa forma, sua convivência com os Tratados.

Também se analisa a modalidade da renda objeto de sua subsunção (dividendos, dividendos fictos, lucros da empresa estrangeira ou da nacional), em razão da verificação de identidade com as disposições impeditivas dos acordos e convenções.

Independentemente da riqueza do debate, é certo que as normas de transparência fiscal aplicadas às empresas com controle estrangeiro (*CFC* - *Controlled Foreign Companies*), abrangem em sua razão de ser a coibição de abusos elisivos - ou elusivos - em âmbito internacional, inclusive o diferimento tributário indeterminado, evitando a erosão da base tributável de determinado Estado e preservando o verdadeiro espírito dos acordos e convenções, como confirma a própria definição das normas *CFC* pela OCDE⁴.

⁴ I. Purpose of CFC rules

7. CFC rules tax the income of controlled foreign subsidiaries in the hands of resident shareholders. For most countries, they are used to prevent shifting of income either from the parent jurisdiction or from the parent and other tax jurisdictions. Some countries which give more importance to the principle of territoriality do not currently apply CFC rules. For those countries CFC rules would have to be limited to targeting profit shifting. However, where countries have worldwide tax systems, they may also be concerned about long-term deferral and therefore their rules may have broader policy objectives (for example, preventing long-term base erosion rather than only preventing profit shifting).

Dito isso, o efeito de *transparência*, que afasta toda a individualidade da personalidade jurídica da empresa estrangeira para o alcance direto de seus números, como se de sua controladora brasileira fossem, é exatamente o que se verifica com a aplicação do art. 74 da MP nº 2158-35/01.

Ocorre que, a norma CFC brasileira é extremamente ampla e abrangente, sendo prevista pelo Legislador e aplicada pela Administração Tributária de maneira ordinária e indistinta, independentemente de terem sido elencadas em sua redação as hipóteses elisivas - ou *elusivas* - a serem *combatidas*, que justificariam a sua compatibilidade, excepcional, com as regras de acordos e convenções, denotando, diga-se até, uma maior aptidão arrecadatória (e não *antiabusiva*).

Precisamente versando o tema, o I. Conselheiro Marcos Takata, relator, proferiu voto vencedor sobre a matéria abordada, no Acórdão nº 1103.001.122, da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 31/01/2015. Confira a análise e conclusão sobre o tema:

O Brasil adota um regime de CFC? A resposta é afirmativa, a meu ver.

Mas, um regime de CFC nos moldes da lei brasileira tem função diversa ao regime de CFC que se põe em regra, e irradia eventuais efeitos diversos em relação a tratados.

Ou seja, a função e eventuais efeitos perante tratados são diversos diante de um regime de CFC imposto que não se limite a sociedades investidas residentes em jurisdição de baixa tributação e/ou cujos lucros não sejam compostos por rendimentos passivos, e mesmo que não haja controle de tais sociedades por parte dos sócios ou acionistas residentes no país que adota tal regime.

Em regra, o regime de CFC tem função antielisiva ou antielusiva, ou de correção de “abusos”. I.e., o regime de CFC imposto sob os requisitos já descritos (métodos jurisdicional e transacional, variáveis por país) tem função antielisiva ou de evitamento de “abusos”. Evita-se que sejam usadas sociedades interpostas em jurisdições de tributação favorecida e/ou no auferimento de rendas passivas, como meio de se furta ou mesmo de diferimento da tributação.

É para essa função antielisiva ou de correção de “abusos” que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em jurisdição de baixa tributação e/ou que realiza preponderantemente

rendimentos passivos, como lucros auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas daquelas sociedades, tornando-as transparentes. *Aí há uma finalidade antielisiva ou antielusiva.*

Isso não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação favorecida, nem que seus lucros sejam representativos majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, não possui função antielisiva ou de correção de “abusos”.

Reforçando a demonstração de tal efeito, de forma empírica, no presente caso, para a tributação dos resultados das empresas argentinas não foi questionada a sua expressão negocial e econômica própria, sendo tais fatos expressamente considerados irrelevantes para a determinação da disponibilidade jurídica no Brasil de seus *lucros*.

A doutrina especializada concorda com a classificação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 como norma *CFC*, muito embora, certamente, não possua a mesma razão ser, abrangência e o emprego típicos dessas leis de *transparência*, tributando ordinária e instantaneamente os resultados auferidos no exterior, por empresa coligada ou controlada, como retrata a icônica e extensa obra de coautoria de Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha⁵.

*Os instrumentos de transparência fiscal internacional, correspondentes ao modelo das controlled foreign corporations do Direito norte-americano, têm por finalidade evitar a utilização de países com tributação favorecida como instrumento para evitar a tributação, pelo país de residência da empresa controladora, dos resultados auferidos por suas controladas estabelecidas no exterior. **Ou seja, tais regimes não são utilizados como regra geral de tributação, como se passa no Brasil, mas como regimes excepcionais de controle da evasão fiscal ou de planejamentos fiscais abusivos.***

(...)

*De tudo que foi aduzido no presente item, pode-se inferir que as regras de transparência fiscal internacional são um instrumento utilizado para coibir a evasão fiscal e os planejamentos fiscais abusivos, **notadamente aqueles que se perfazem com a utilização de empresas residentes em países com tributação favorecida, não cabendo falar de sua aplicação quando a empresa não residente estiver sediada em país que tribute a renda em níveis normais, de acordo com o previsto na***

⁵ Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética, 2012. pp. 390 e 391/395 e 396.

legislação, realizando empreendimentos econômicos ativos, ou quando a pessoa jurídica residente não tenha controle da empresa estabelecida no exterior.

(...)

Nessa linha de raciocínio, qualquer comparação da regra brasileira com os modelos CFC ou de transparência fiscal internacional estrangeiros seria indevida, já que distintas suas finalidades.

(...)

De acordo com o entendimento de Sergio André Rocha, tal tributação somente seria possível em um modelo que, em linha com o adotado em outros países, tivesse como meta o combate aos planejamentos fiscais abusivos. Assim, o problema que se verifica na legislação brasileira consiste não na previsão de hipóteses de transparência fiscal internacional, mas, sim, em se ter desvirtuado a finalidade desse instituto com a edição do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001, na medida em que se passou a utilizar tal sistemática como regra geral, e não como instrumento de prevenção quanto à indevida utilização de países com tributação favorecida. (destacamos)

Diante disso, não se sustenta o argumento de que poderia tal dispositivo ser livremente aplicado sem se chocar com a Convenção para evitar a dupla tributação, firmada entre Brasil e Argentina, vez que a excepcionalidade aceita pela OCDE e a comunidade tributária internacional se baseia em normas *CFC realmente* destinadas a combater abusos e elisão - e não a promover a arrecadação ordinária, à revelia das relações internacionais, como se apresenta no presente caso.

Ora, o derradeiro objetivo por trás dos tratados e convenções destinadas a evitar a dupla tributação é a integração ordenada dos mercados e o estímulo a relações econômicas internacionais privadas, empresariais, assegurando a *certeza do direito* aplicável aos contribuintes das partes signatárias em relação à quantidade e à forma de tributação de suas atividades em qualquer um dos países celebrantes.

O pacto firmado exprime uma decisão político-jurídica dos Estados, a qual implica em *renúncia* tributária mútua de potencial de arrecadação percebida por meio de fatos geradores ocorridos no exterior, dentro de um sistema de bases universais.

Considerando isso, a interpretação e a aplicação dessas normas internacionais deve se dar de acordo com a boa-fé, visando à efetivação dos fins e efeitos daquele acordo firmado, como preconiza a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados⁶, internalizada pelo Decreto nº 7.030/2009.

⁶ Artigo 31

Uma norma interna - ou a sua interpretação - que permite tributar *atos jurídicos* ocorridos em outro país, celebrante de convenção ou tratado tributário, de maneira ordinária e geral, sem o devido *discrimén* para a sua excepcionalidade, acaba por fazer letra morta dessas regras bilaterais internacionais, furtando sua eficácia, contrariando seus fins e, principalmente, violando a lealdade, tanto jurídica quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos.

É certo, então, que a Convenção firmada com a Argentina deve ser observada.

Mister, agora, confrontar a disposição tributária doméstica com os artigos da Convenção firmada, verificando e eventualmente precisando a existência de *colisão* entre essas normas.

Como se verifica no texto do Decreto nº 87.976/82, que internalizou o teor da referida Convenção, temos dois dispositivos de maior relevância na presente análise, o artigo 7º, referente a tributação de *lucros das empresas*, e o artigo 10, que trata da tributação de *dividendos*. Vejamos:

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

Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

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

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

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

(...)

ARTIGO X

Dividendos

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

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente ou uma base fixa a que estiver efetivamente ligada à participação geradora dos dividendos. Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso.

4. O termo "dividendos", usado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

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

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em

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

Debateu-se - e ainda debate-se - se o efetivo objeto da tributação, propiciado pela determinação do momento da disponibilidade da renda, fixado no art. 74 da MP nº 2158-35/01, seriam *dividendos fictos*, ou dividendos *fictamente pagos*, vez que a norma "adiantaria" a distribuição, ano-a-ano, de um resultado da empresa estrangeira à sócia brasileira. Nesse caso, o art. 10 dos TDTs seria incidente sobre o tema.

Com a devida vênia para a sumarização do assunto, temos que a conclusão doutrinária sobre os *dividendos fictos* é plenamente lógica e concisa. Mas, por esse mesmo prisma hermenêutico, conclui-se também pela invalidade da criação desta ficção, em face das normas gerais de Direito Tributário, que regulam a tributação brasileira, tanto na esfera constitucional como infraconstitucional, as quais trazem expressa proibição de se tributar com base fictícia. Não poderia, então, prevalecer interpretação de que o Legislador contrariou regra primordial do sistema.

Não obstante, em entendimento já expressado em decisões deste E. CARF, que veicula profundos estudos e abordagens sobre o tema, com o devido apoio doutrinário, entendeu-se que o efetivo objeto dessa incidência tributária seriam, na verdade, os próprios lucros da empresa localizada no exterior - e não dividendos ou lucros da empresa brasileira.

Primeiramente, o já citado Autor, Sergio André Rocha⁷, posiciona-se da seguinte forma:

Para Sergio André Rocha, de uma perspectiva de substância, o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar 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". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para

⁷ Ibidem, p. 409.

se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.

Como está em voga no Direito Tributário brasileiro, neste caso não basta o exame da forma, sendo necessário examinar se a substância da tributação pretendida está em compasso com as convenções tributárias celebrada pelo Brasil, o que não parece ser o caso.

E confira-se, mais uma vez, trecho do voto do I. Conselheiro Marcos Takata, no Acórdão nº 1103.001.122:

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.

Prossigo.

Como acentuei alhures, o regime de CFC (Controlled Foreign Corporations) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva. É um regime de transparência fiscal distinto do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de considerar os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como auferidos diretamente pela controladora ou coligada participante no Brasil.

Logo, o regime de CFC do Brasil, aperfeiçoado pelo art. 74 da MP 2.158/01, é o da tributação dos lucros auferidos no exterior pela pessoa jurídica no País, por meio ou por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior.

Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre os lucros da investida no exterior que são considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil. (destacamos)

Diante disso, temos que a sistemática de tributação completada pelo art. 74 da MP nº 2158-35/01, o qual trata de maneira indiscriminada do alcance dos resultados positivos de qualquer empresa coligada ou controlada no exterior, determinando sua adição direta à base tributável das empresas nacionais, acabou por, materialmente, eleger o *lucro*, propriamente dito, dessas empresas como objeto de tributação nacional, independentemente de nomenclaturas empregadas pela Lei, normativos ou pelos métodos de quantificação aplicáveis.

Inquestionável estarmos diante da tributação do lucro próprio, auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido, o voto do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, ainda que vencido por voto de qualidade, relator do Acórdão nº 9101.002.332, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 14/07/2016, ilustra essa mesma posição:

*A legislação CFC brasileira torna relevante o fato “auferimento do lucro” pela controlada no exterior, na data do encerramento do balanço. **O “lucro” em questão, antes de qualquer tributação no outro Estado (no caso, na Holanda), deverá ser adicionados na base de cálculo do IRPJ e da CSL (IN 213/02, art. 1o, §§ 1º e 7º).** Conforme a sistemática de tributação brasileira, o imposto pago no outro Estado contratante (no caso, na Holanda), apenas terá relevância em momento posterior, podendo ser utilizado como crédito para o pagamento do tributo brasileiro.*

É preciso também observar que em momento algum a lei brasileira tributa dividendos fictos, como parece crer o acórdão a quo. Sequer consta o termo “dividendos” no texto legal ou, ainda, há sinais de uma clara decisão do legislador para estabelecer uma ficção desse jaez.

(...)

Caso o legislador houvesse prescrito uma expressamente uma ficção dessa natureza, certamente não poderíamos nós, julgadores administrativos, afastar a aludida norma, tendo em vista ser competência privativa do Poder Judiciário a decretação de inconstitucionalidades (Súmula n. 1 do CARF).

No entanto, na ausência de previsão expressa quanto à aludida ficção, também não deve o julgador administrativo presumir que o legislador tenha agido de tal maneira que culminaria justamente com a invalidade da norma, especialmente quando a lei utilizar expressões bastante claras para expressar que a tributação incidiria diretamente sobre a categoria de rendimentos “lucros de pessoas jurídicas” e não sobre supostos dividendos fictos.

Diante de duas interpretações propostas, deve o aplicador do Direito optar por aquela que não culmine na invalidade da norma construída

(...)

*O princípio pacta sunt servanda, da promoção da interpretação harmônica e do efeito útil dos acordos de dupla tributação também exige que se considere relevante um dado: **a Holanda mantém ressalva aos Comentários à CMOCD, consignando***

que apenas admite a não aplicação de seus acordos de bitributação na hipótese de comprovada prática abusiva.

Conforme deixa claro, a Holanda considera que “a aplicação de medidas internas tem de respeitar o princípio da proporcionalidade e não deverá ir além do necessário para impedir o abuso ou uso claramente não pretendido”, in verbis:

Comentários ao art. 1º da CMOCDE (incluído em 2003)

“27.7 Os Países Baixos não adotam as afirmações contidas nas Convenções segundo as quais, como regra geral, as normas e disposições internas antielisivas de controladas estrangeiras não entram em conflito com as disposições de convenções tributárias. A compatibilidade dessas normas e disposições com tratados tributários depende, entre outras coisas, da natureza e redação da disposição específica, do teor e propósito da disposição pertinente do tratado e da relação entre a legislação interna e internacional em um país. Como as convenções tributárias não se destinam a facilitar seu uso indevido, a aplicação de normas e disposições nacionais pode ser justificada em casos específicos de abuso ou uso claramente não pretendido. Nessas situações, a aplicação de medidas internas tem de respeitar o princípio da proporcionalidade e não deverá ir além do necessário para impedir o abuso ou uso claramente não pretendido.”

A ressalva oposta pelos Países Baixos deixa clara a manutenção da posição assumida por aquele Estado antes da revisão dos Comentários à CMOCDE em 2003, de forma a não admitir qualquer exceção à regra da aplicação do Tratado internacional, salvo na hipótese de comprovado abuso. De boa-fé e a fim de cumprir com o princípio pacta sunt servanda, da promoção da interpretação harmônica e do efeito útil, certamente os Estados que mantêm acordos de bitributação com os Países Baixos devem levar essa posição seriamente em consideração.

Nesse cenário, esses dados corroboram com as demais evidências analisadas neste voto, no sentido de que os Países Baixos celebraram acordo de bitributação com o Brasil pelo qual os rendimentos analisados no presente recurso especial estão sob o escopo do art. 7º não cabendo ao Brasil tributá-los, inclusive por ser inaplicável o art. 10 do referido acordo. (destcamos)

Por sua vez, ainda que seja matéria atualmente incontroversa, é prudente frisar a relação de prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a natureza de *norma de bloqueio* em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PREVALÊNCIA DOS
TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A

NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA ESPANHA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. TRATADO TRIBUTÁRIO CELEBRADO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O REINO DA ESPANHA. DECRETO 76.975/76. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (ESPANHA). RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: RESP 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012; RESP 1.325.709/RJ, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 20.5.2014.

2. O Tratado Brasil-Espanha, objeto do Decreto 76.975/76, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado. (...)

(REsp nº 1272897/PE, Primeira Turma, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Publicação DJe de 09/12/2105 - destacamos)

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; inocorrência 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 exegetica do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.*

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

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

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

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a

sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.15835/ 2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º, da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.15835/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP2.15835/01, constata-se que o regime fiscal vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos 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 2.15835/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial. (REsp nº 1325709/RJ, Primeira Turma, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Publicação DJe de 20/05/2014 - destacamos)

Destaque-se que a inserção do art. 98 no CTN confirma a intenção de se assegurar a lealdade doméstica às avenças internacionais, protegendo-as dos câmbios políticos internos, atribuindo rigidez total às suas disposições e segurança jurídica aos contribuintes alcançados pelos Acordos e Convenções.

Assim, uma vez claro que o objeto de tributação doméstica guarda identidade com o bloqueio normativo exercido pela Convenção firmada entre Brasil e Argentina, entende-se pela incidência de seu artigo 7º, prevalecendo sobre as disposição do art. 74 da MP nº 2158-35/01 (combinada com o art. 25 da Lei nº 9.549/95), mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos pelas AB & P e QUICK FOODS.

AB & P - ABRANGÊNCIA DA CSLL PELOS TRATADOS E CONVENÇÕES

Tal conclusão aplica-se tanto para a exação do IRPJ quanto para a de CSLL, tendo em vista possuírem a mesma fundamentação de incidência, bem como por, expressamente, a norma interpretativa (modalidade que guarda eficácia *retroativa*) contida no art. 11⁸ da Lei nº 13.202/15 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

Por fim, fica prejudicado o debate sobre a compensação dos imposto pagos na Argentina.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, exclusivamente para cancelar as exigências tributárias, a título de IRPJ e CSLL, referentes à adição dos lucros auferidos pelas empresas argentinas, AB & P e QUICK FOODS, em face da clara incidência da norma constante do art. 7º da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, negando, consequentemente, provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator Designado

⁸ Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

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

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei.

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa MARFRIG ALIMENTOS S/A, ("MARFRIG" - "autuada") através do qual foi constituído crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL, relativo aos períodos de apuração de 2006 e 2007.

Mais detalhadamente, os tributos foram exigidos em razão de lucros auferidos pelas controladas diretas da autuada, as empresas TACUAREMBÓ e INALTER, com sede no Uruguai, bem como as empresas AB&P e QUICK FOODS ("QUICK"), com sede na Argentina.

Especificamente em relação às empresas na Argentina, a fiscalização entendeu aplicável o Tratado para evitar a bi-tributação firmado entre o Brasil e a Argentina para deixar de lançar créditos de IRPJ em relação a AB&P, mantendo apenas a cobrança da CSLL pois, segundo a autoridade autuante, o tratado não teria alcance sobre esta contribuição social, considerando que, ao tempo da celebração do tratado, este tributo não havia sido criado.

Partindo da premissa de que o entendimento desta turma é de que Tratados dessa natureza NÃO servem como norma de bloqueio para a cobrança, nem do IRPJ nem da CSLL - entendimento que pessoalmente não me filio - a rigor, se houvesse lançamento sob este fundamento, esta turma teria mantido a cobrança.

Ocorre que, neste caso concreto, a fiscalização sequer chegou a lançar o IRPJ e este Conselho não tem competência de efetuar novo lançamento, apenas rever. Em relação à CSLL a situação é *sui generis* pois o lançamento se deu, mas com fundamento do não-alcance do tratado em relação ao tributo em si, e não com o fundamento de que o Tratado (mesmo hipoteticamente mencionada a "CSLL" em seu texto) não seria eficaz para bloquear a cobrança em relação aos lucros provenientes do exterior e reconhecidos no Brasil.

Diante disso, este Conselho - a meu ver acertadamente - revendo o fundamento do lançamento no caso concreto, resolveu cancelar a cobrança da CSLL pois o fato da contribuição não estar prevista expressamente no tratado se deu em virtude de que a lei que criou o tributo (Lei 7689/89) não existia ao momento da celebração do acordo internacional. Nesta linha de entendimento, sendo a CSLL tributo incidente sobre o lucro das empresas, o tratado passa a ser eficaz também em relação ao "novo" tributo. Esta tese se reforça na medida

em que todos os tratados firmados posteriormente a 1989 contemplaram expressamente a CSLL em seus termos.

Mas não é só.

Veja-se que para a outra empresa sediada na Argentina, denominada QUICK, a fiscalização não deu a mesma solução.

Diferentemente da AB&P, a QUICK tratava-se de controlada indireta da autuada, ao menos sob o aspecto formal, pois entre a autuada e aquela havia um empresa sediada no Estado norte-americano de Delaware, denominada BLUE HORIZON LLC. ("BLUE").

Diante desse fato, ao examinar a estrutura societária dessas empresas a fiscalização entendeu que a empresa norte-americana se tratava de entidade "translúcida", isto é, uma mera empresa de passagem, sem substância, cujo único objetivo seria de obter economia tributária.

A consequência lógica desta postura da autoridade autuante foi considerar a QUICK controlada direta da autuada, lançando os lucros auferidos com base nessa mesma lógica.

Diante desse cenário, este julgador, seguido pelo i. presidente da turma julgadora, entenderam que não houve a devida coerência da fiscalização ao deixar de aplicar o tratado Brasil-Argentina para o caso da QUICK.

Explico:

Se os fundamentos para a autuação das demais empresas foram no sentido de que o tratado internacional mencionado serve sim como norma de bloqueio, a desconsideração da empresa BLUE e a visualização da ligação direta entre a MARFRIG (autuada) e a QUICK não poderia desconsiderar o mesmo tratado.

Em outras palavras:

Se a empresa norte-americana fosse considerada válida, apenas eventuais tratados ou regras brasileiras aplicáveis (compensação, por exemplo) entre o Brasil e os EUA (na relação MARFRIG-BLUE) e de outro lado, entre os EUA e a Argentina (na relação BLUE-QUICK) seriam aplicáveis.

A *contrario sensu*, desconsiderada com foi a existência, para fins tributários, da empresa BLUE, é imperioso reconhecer a eficácia do tratado Brasil-Argentina no caso concreto. Se o fisco entendeu que a relação entre a autuada e a empresa Argentina é direta, também deveria reconhecer o tratado existente entre os dois únicos países envolvidos, e não o fez.

Repita-se: o entendimento majoritário desta Turma é que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses desses autos, o lançamento. Mas é preciso reiterar também que o fundamento da autuação foi diametralmente oposto.

Pois bem. Se o fundamento da autuação foi este, por uma questão de coerência e lógica, deveria ter sido reconhecido o mesmo bloqueio da tributação na relação (de fato) reconhecida e considerada pela mesma fiscalização, entre a empresa brasileira (autuada) e a Argentina, tal qual foi feito em relação à empresa AB&P no mesmo procedimento fiscalizatório.

Diante do exposto, apresento a presente declaração para justificar o voto que proferi no sentido de seguir o entendimento da maioria dos integrantes da turma no caso concreto, porém, "pelas conclusões", aqui devidamente esclarecidas.

(assinado digitalmente)
Demetrius Nichele Macei