



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16643.720021/2011-81
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.664 – 1ª Turma
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria Tributação de lucros no exterior.
Recorrentes MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO. ART. 7º. LUCROS NO EXTERIOR.
IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

No caso de a autoridade fiscal ter reconhecido a incidência do acordo de bitributação, a sua aplicação deve ser realizada de forma consistente. Impossibilidade de inovação de lançamento pelo afastamento do tratado.

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. EXERCÍCIO FISCAL DA EMPRESA ESTRANGEIRA.

Sendo distintos os exercícios fiscais, devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e CSLL, em 31/12 de um determinado exercício, os lucros apurados conforme o exercício fiscal disciplinado pela legislação estrangeira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Flávio Franco Correia, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, (i) por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento em relação ao ano-calendário 2006 e, (ii) por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial em relação ao ano-calendário 2007, para excluir o lucro auferido no quarto trimestre deste ano, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n. 343/2015 (RICARF). Nos termos do Art. 58, §5, Anexo II do RICARF, o conselheiro Demetrius Nichele Macei não votou quanto

ao conhecimento dos recursos, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.**, bem como pela **Procuradoria da Fazenda Nacional**, em face do acórdão n. **1402-002.388** (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O caso trazido a esta e. CSRF diz respeito à suposta falta de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL de lucros auferidas por empresas controladas pela recorrente residentes no exterior, em face da aplicação do art. 74 da MP 2.158.

Em relação à tributação dos lucro auferidos pela empresas controladas direta “Argentine, Breeders & Packers (AB&P)”, bem como pela controlada indireta “Quick Food”, ambas residentes na Argentina, discute-se a aplicação do acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e a Argentina (Decreto n. 87.976/82). O voto vencedor do acórdão recorrido, do i. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, assim decidiu sobre a questão:

“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 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 tratase simplesmente de controlada direta, situada na Argentina.”

Em relação à tributação dos lucro auferidos pelas empresas controladas diretas “Tacuarembó” e “Inaler”, ambas residentes no Uruguai, a discussão é diversa, pois não há acordo de bitributação celebrado entre o Brasil e o Uruguai.

A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte procedente, com o conseqüente cancelamento do auto de infração. No entanto, a Turma *a quo* decidiu dar provimento parcial ao recurso de ofício, proferindo acórdão assim ementado:

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. EXISTENCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. IDENTIDADE. APLICACÃO DO ART.7.

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.

A PFN interpôs recurso especial, no qual requer a reforma do acórdão na parte em que lhe foi desfavorável. Alega a PFN que o acórdão *a quo* teria reconhecido a incidência do acordo Brasil-Argentina para afastar a incidência do art. 74 da MP 2.158, o que divergiria do entendimento adotado por outras Turmas deste Tribunal (**e-fls. 2179 e seg.**). O referido recurso foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 2274 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões, em que requer não seja conhecido o recurso especial interposto pela PFN e, se admitido, requer o seu não provimento (**e-fls. 2297 e seg.**).

Por sua vez, o contribuinte também interpôs recurso especial, especialmente no que diz respeito ao tema do exercício fiscal das empresas sediadas no Uruguai. A Turma *a quo* teria entendido que haveria dois critérios distintos para tratar da apuração e demonstração do lucro auferido por empresa sediada no exterior: (i) se empresas coligadas, estas deveriam observar o exercício fiscal da empresa estrangeira; (ii) se empresas controladas, estas deveriam observar o exercício fiscal brasileiro. No entanto, alega o contribuinte que esse entendimento diverge do que vem sendo decidido por outras Turmas deste Tribunal (**e-fls. 2380 e seg.**). O referido recurso foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 2557 e seg.**).

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial, nas quais, embora não se oponha ao conhecimento do recurso especial do contribuinte, requer lhe seja negado provimento.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Conhecimento

Em sede de contrarrazões, o contribuinte se opõe ao conhecimento do recurso especial interposto pela PFN, nos seguintes termos:

“Inicialmente, é preciso consignar que o inconformismo fazendário é claramente incognoscível, eis que não preenche os requisitos de admissibilidade.

Deveras, apesar de o citado Acórdão Paradigma (Acórdão n. 1301-002.158) ter sido formado em Processo de interesse da própria ora Recorrida, o fato é que os lançamentos discutidos nos dois feitos são manifestamente diversos, razão pela qual os Colegiados – que em verdade têm o mesmo entendimento quanto ao tema de fundo – chegaram a tais conclusões aparentemente conflitantes.

Com efeito, é absolutamente estreme de dúvidas que tanto a Turma a qua (2a Turma da 4a Câmara da 1a Seção) quanto a Turma prolatora do Paradigma (1a Turma da 3a Câmara da 1a Seção) têm uníssono posicionamento segundo o qual o Tratado Brasil-Argentina para Evitar Dupla Tributação não tem o condão

de afastar exigências de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos por controladas argentinas.

A única razão pela qual a r. Turma Recorrida houve por bem afastar as exigências de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos por investidas argentinas reside no fato de que, no caso concreto, a PLENA APLICABILIDADE DA CONVENCÃO FOI ADMITIDA COMO PREMISSE PELA PRÓPRIA AUTORIDADE AUTUANTE, não sendo dado a órgãos julgadores modificar os critérios do lançamento formalizado por autoridade competente.

Noutros termos, não há que se falar em legislação tributária interpretada de forma divergente por dois colegiados do CARF, muito pelo contrário.

Realmente, caso o processo em epígrafe encerrasse típicas autuações de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos por controladas argentinas, então não há dúvidas de que o Colegiado Recorrido teria mantido os lançamentos fiscais, sendo certo que o argumento do Tratado seria insuficiente para o cancelamento das exigências fiscais.

Nada obstante, em razão de aspectos particularíssimos dos lançamentos encerrados neste processo, a Colenda Turma acabou por afastar as exigências sobre os lucros auferidos pelas empresas argentinas, conclusão que se mostrou necessária a despeito do sedimentado entendimento do Colegiado quanto à possibilidade de exigências de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos por investidas sitas em países com os quais o Brasil mantém Acordos para evitar a bitributação (Modelo OCDE).

(...)"

Compulsando os acórdãos paradigmas e recorrido, não é possível alcançar a conclusão exposta pelo contribuinte.

Ocorre que o acórdão recorrido despendeu toda a sua argumentação no sentido de que a Convenção Brasil-Argentina impediria a aplicação do art. 74 da MP 2158, em sentido justamente oposto do quanto decidido no acórdão paradigma.

É certo que a declaração de voto apresentada nos presentes autos, em face do julgamento *a quo*, faz referência a peculiaridades do caso concreto que, em tese, poderiam distingui-lo do caso analisado no acórdão indicado como paradigma. Contudo, é forçoso reconhecer que a divergência ensejadora do recurso especial deve ser aferida entre o voto vencedor (e não a declaração de voto) e o acórdão indicado como paradigma.

Assim, compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos de admissibilidade do recurso especial da PFN, concluindo corretamente quanto à legitimidade de seu integral conhecimento.

Com relação ao recurso especial interposto pelo contribuinte, com relação ao qual não há oposição ao seu conhecimento, compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos de admissibilidade, concluindo corretamente quanto à legitimidade de seu integral conhecimento.

Mérito

1. RECURSO ESPECIAL DA PFN: Aplicação do acordo de bitributação celebrado pelo Brasil com a Argentina.

Para que bem se delimite a matéria em análise, é necessário observar que os tratados de dupla tributação são vocacionados a cobrir o sistema jurídico de dois diferentes Estados contratantes. As normas do acordo internacional se sobrepõem total ou parcialmente às normas brasileiras de incidência tributária, levando-as, nessa parcela de contato, à sombra (ou melhor, à não aplicação). As normas domésticas de incidência tributária que permanecerem iluminadas serão aplicadas normalmente, tal como acordado entre ambos os Estados contratantes por meio do tratado de bitributação.¹

A análise para a aplicação dos acordos de bitributação pode exigir, portanto, dois estágios: um atinente ao Direito doméstico dos Estados contratantes (hipóteses de incidência tributária estabelecidas pelas legislações nacionais) e, outro, atinente ao respectivo acordo internacional (norma que irá se sobrepor à norma brasileira e delimitar a sua eficácia desta). Esses dois estágios, nucleares para a solução do presente caso, estão bem delimitados nos autos:

i) Norma brasileira de incidência tributária: nesse estágio, é preciso decidir se os rendimentos tributados pelo art. 25 da Lei n. 9.249/95 c/c a MP n. 2.158-35/2001 devem ser qualificados como “lucros” ou como “dividendos pagos”.

ii) Norma do acordo de dupla tributação: nesse estágio, é preciso reconhecer a norma do acordo Brasil-Argentina, que deve se sobrepor à norma brasileira e delimitar a sua eficácia (CTN, art. 98). Entre os dispositivos que devem ser analisados nesses acordos, destacam-se o art. 7º (“lucros de pessoas jurídicas”), art. 10 (“dividendos pagos”) e o art. 23 (Métodos para evitar dupla tributação).

Em geral, a doutrina do Direito tributário internacional há tempos admite ser infrutífera a antiga disputa quanto à “melhor” ordem de análise desses estágios, pois em nada prejudica o resultado interpretativo.² Neste voto, em particular, primeiro será analisada a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior e, na sequência, os aludidos acordos internacionais celebrados pelo Brasil, a fim de verificar se restou (ou não) reservado ao Brasil competência para exercer a tributação levada a termo no AIIM sob julgamento.

Contudo, antes de prosseguir com a análise, por força do que dispõe o art. 62 do RICARF, é preciso observar que ADI n. 2588, julgado pelo STF, não possui abrangência sobre todos os pontos discutidos no presente processo administrativo³, não vinculando ou mesmo orientando esta CSRF para a solução do litígio.

Em 10.04.2013, o Plenário do STF prolatou decisão na ADI 2588, de forma a declarar:

¹ VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer : London, 1999, p. 31-32. *“Illustratively expressed: the treaty acts like a stencil that is placed over the pattern of domestic law and covers over certain parts”.*

² Vide, nesse sentido: LANG, Michael. Introduction to the law of double taxation conventions. Vienna : Linde, 2013, p. 36 e seg (embora o professor apresente preferência por iniciar pela análise do Direito doméstico); SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2013, p. 414. (“Da autonomia dos momentos de exame do direito interno e do acordo de bitributação decorre, de um lado, a possibilidade de se examinarem um acordo ou o outro, sem qualquer ordem de preferência e, como corolário, a independência na aplicação de conceitos e categorias de direito tributário.”).

³ Por essa ação judicial, questionou-se, sobretudo, a incidência do IRPJ e da CSLL na data do balanço no qual tiverem sido apurados, com base no argumento central de que a incidência deveria ocorrer apenas no momento em que há a efetiva distribuição dos resultados, pois a antecipação do critério temporal da hipótese de incidência desses tributos constituía presunção absoluta da disponibilidade dos resultados auferidos pelas sociedades controladas no exterior, a ferir o conceito constitucional de renda.

- A inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/01 às empresas nacionais **coligadas** a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;
- A inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/01, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, por força do **princípio da irretroatividade**;
- A **constitucionalidade** do art. 74 da MP n. 2.158-35/01 às empresas **nacionais controladoras** de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou não, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei).

A referida decisão seria decisiva para o presente julgamento caso a MP 2.158-35/01 houvesse sido declarada integralmente inconstitucional, o que obrigaria o cancelamento do lançamento tributário sob análise. Contudo, a declaração de constitucionalidade em questão em nada altera o julgamento do presente caso. Ocorre que, caso não houvesse nenhuma decisão do STF confirmando a validade da MP 2.158-35/01, o julgamento conduzido no âmbito do CARF deveria adotar, de qualquer forma, a premissa de sua constitucionalidade (RICARF, art. 62).

É de extrema importância observar que, na aludida ADIN, em momento algum o STF afirmou que aludida a tributação brasileira incidiria sobre *dividendos fictamente considerados pagos* pela controlada estrangeira. A propósito, a decisão proferida pelo STF não tratou da hipótese em que há a incidência de acordo de bitributação.

1.1. A legislação brasileira de tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior e os rendimentos tributados no auto de infração.

Até janeiro de 1996, as empresas residentes no Brasil sofriam a incidência de IRPJ apenas sobre as rendas derivadas de fontes nacionais (*princípio da territorialidade formal*). Apenas com Lei n. 9.249, de 26.12.1995, foi introduzida no ordenamento pátrio a regra da tributação da renda em bases mundiais (*princípio da universalidade ou territorialidade material*)⁴:

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.

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

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

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

⁴ Sobre tal concepção de *territorialidade formal e material*, vide: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário (Steuerrecht). Volume 1. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luíz Dória Furquim. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 103-104; SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, in Revista de Direito Tributário Atual n. 17. São Paulo : IBDT/Dialética, 2003, p. 20-50.

§ 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 embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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

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

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

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

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

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

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

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

Em 27.06.1996, foi publicada a IN/SRF n. 38 que, entre outras coisas, tratou do critério temporal dessa tributação, ao dispor que os lucros de coligadas ou controladas no exterior seriam tributadas no momento de sua transferência via pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego. Em 10.12.1997, foi publicada a Lei n. 9.532/97 que, em seu art. 1º, § 1º, “b”, elegeu esse mesmo critério temporal para a incidência do tributo:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

Em 29.06.1999, com o advento da MP n. 1.858-6, os lucros auferidos pelas sociedades brasileiras por meio de suas controladas ou coligadas estrangeiras passaram a ser tributadas também pela CSLL:

Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Em 10.01.2001, a Lei Complementar n. 104 alterou o art. 43 do CTN, introduzindo os parágrafos 1º e 2º :

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.

§ 1. 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.

§ 2. 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.

Em 24.08.2001, foi editada a Medida Provisória nº 2.158-35, cujo art. 74 alterou o *critério temporal* da hipótese de incidência do IRPJ e da CSL previsto no art. 25 da Lei n. 9.249/95:

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.

Por meio da IN n. 213, de 07.10.2002, a Secretaria da Receita Federal dispôs sobre a aplicação da legislação CFC a partir desse novo marco jurídico estabelecido pela MP n. 2.158-35/2001. Destaca-se o seu art. 1º:

Art. 1º Os **lucros**, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os **lucros** referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os **lucros** de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os **lucros** serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

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

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

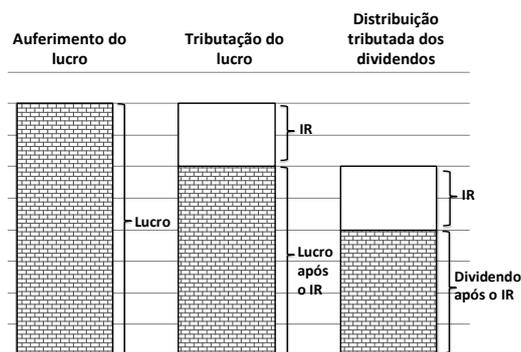
No caso dos autos, o período de apuração se deu sob a égide do art. 25 da Lei n. 9.249/95 e do o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e, ainda, as disposições da IN n. 213/2002. Nesse ambiente normativo:

- haveria a incidência de IRPJ e CSL sobre os “lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior” (§ 2º, art. 25, Lei n. 9.249/95, art. 19 da MP n. 1858-6/99);
- o critério temporal da incidência desses tributos seria a “data do balanço no qual tiverem sido apurados” “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior” (MP 2.158-35/2001);
- a administração fazendária, por meio de norma que vinculou os seus agentes fiscais, dispôs, entre outras coisas, que o critério material da hipótese de incidência tributária seria o auferimento de “lucros” por “controladas e coligadas”, considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem (IN 213/02, art. 1º, §§ 1º e 7º).

Note-se que, embora não esteja mais em vigor a antiga sistemática da “tributação cedular”, ainda hoje o imposto de renda leva em consideração categorias de rendimentos, para as quais a legislação atribui tratamentos diversificado quanto ao IRPJ e à CSL. “Lucro” e “dividendo”, por exemplo, são categorias de rendimentos para as quais a legislação atribui consequências diversas.

Com base nessa legislação adotada para a lavratura do auto de infração, a base de cálculo do tributo exigido no presente processo administrativo deve corresponder ao “lucro” obtido por sua empresa controlada no exterior. No art. 25, Lei n. 9.249/95, bem como no art. 19 da MP n. 1858-6/99, a categoria selecionada pelo legislador para o exercício de sua competência tributária foi o “lucro”, o que representou a escolha por uma base tributável substancialmente maior do que aquela que seria possível caso houvesse optado por outras categorias, como a dos “dividendos”.

A representação gráfica abaixo ilustra como são díspares as bases de cálculo próprias dos “lucros das empresas” e dos “dividendos”:



No caso, a base tributável própria à categoria *lucros auferidos por controlada no exterior* é necessariamente superior àquela que corresponderia à categoria *dividendos pagos por controlada no exterior*, o que representa significativa distinção entre elas.

A legislação brasileira em questão 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, 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*. Sequer consta o termo “dividendos” no texto legal ou, ainda, há sinais de uma clara decisão do legislador para estabelecer uma ficção desse jaez.

Note-se que MISABEL DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁵, alinhando-se à doutrina tradicional, repudiam a possibilidade da adoção de ficção quanto à prática do fato gerador do tributo, *in verbis*:

“Diga-se desde logo que os fatos geradores dos tributos são fatos reais que ocorrem ou não no mundo fenomênico, aos quais o Direito empresta efeitos jurídicos, geradores de obrigações tributárias.

(...)

A cinco, pretende tributar por ficção, retroativamente, parcela significativa dos contribuintes do imposto de renda. O suposto básico da disponibilização

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior - inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n.130, p. 135-149, 2006, p. 138-142.

tributável (afastem-se, por ora, disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica) tem uma contrapartida assaz desprezada: a redução do patrimônio da pessoa jurídica que promove a disponibilização.”

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.

1.2. O acordo de bitributação celebrado pelo Brasil com a Argentina.

Em termos gerais, o compromisso assumido por Estados que celebram acordos conforme a “Convenção modelo de acordos de bitributação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico” (**doravante “CM-OCDE”**) pode ser reduzido a três aspectos fundamentais: *i*) cada Estado permanece legitimado à tributação da renda derivada de atividades desenvolvidas em seu território; *ii*) cada Estado permanece legitimado à tributação da renda de seus residentes; *iii*) diante da possibilidade de cumulação dos dois itens antecedentes, cabe ao Estado da fonte restringir a tributação em algumas hipóteses, bem como deverá o Estado da residência isentar rendimentos ou conceder crédito em relação ao imposto pago àquele primeiro, nas hipóteses em que também lhe couber a tributação.

Tal como concebida, a estrutura da CM-OCDE privilegia o Estado da residência, importador de capitais: *(i)* a renda do trabalho ou de serviços pode ser tributado no Estado em que estes são executados; *(ii)* a renda passiva, como juros e dividendos, podem ser tributados pelo Estado da fonte até um determinado limite; *(iii)* o lucro das atividades empresariais serão tributados no Estado da residência, salvo no que se refere aos lucros atribuíveis a um estabelecimento permanente no Estado da fonte.⁶

No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CM-OCDE, consta a regra de que os *lucros de empresas* são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferem. É o que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos “lucros das empresas”, prevista no tratado Brasil-Argentina, em seu art. 7º:

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

⁶ VASCONCELLOS, Roberto França. Aspectos Econômicos dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária, *in* Revista de Direito Tributário Internacional n. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 155-156.

de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

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

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

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

Tendo em vista a excepcionalidade da tributação dos rendimentos atribuíveis a estabelecimento localizado no Estado da fonte, torna-se relevante também observar o disposto no art. 5 (6) do acordo Brasil-Argentina, que assim dispõe:

ARTIGO 5^o –Estabelecimento Permanente

(...)

6. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade que seja residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente quer de outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como *dividendos* possam ser tributados pelo Estado da fonte até um determinado limite, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.

O acordo Brasil-Argentina, no entanto, apresenta norma distinta, afastando a possibilidade do Estado de residência (no caso, o Brasil) exercer qualquer tributação sobre os dividendos pagos por empresa residente no Argentina (Estado da fonte) caso o recipiente dos dividendos possuir mais de 10% de participação acionária na empresa que os distribuiu. É o que se verifica dos art. 10 e 23(2) do acordo Brasil-Argentina:

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.

ARTIGO XXIII

Métodos para evitar a dupla tributação

1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Argentina, o Brasil, ressalvado o disposto no parágrafo 2, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Argentina.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Argentina.

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

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

1.3. A aplicação dos acordos de bitributação e a incompetência do Brasil para exercer a tributação levada a termo no AIIM sob julgamento.

A interpretação e aplicação dos acordos de dupla tributação demanda atenção para algumas peculiaridades, em especial:

- Primeiro, quando um acordo de dupla tributação consignar expressamente a definição de um termo nele utilizado, esse sentido acordado por ambos os Estados contratantes deverá – para fins de aplicação da referida convenção – ser adotado independentemente dos conceitos e categorias do Direito interno de seus respectivos sistemas jurídicos domésticos. Essa é a norma prescrita pelo art. 3 (1) da generalidade dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, à semelhança da CM-OCDE. Referida norma consta expressamente no art. 3 (1) do acordo Brasil-Argentina;

- Segundo, quando o acordo de bitributação não definir expressamente um termo utilizado em seu texto, deverá ser verificado se há evidências em seu “*contexto*” (*intrínseco* e *extrínseco*) quanto aos sentidos consentidos pelos Estados e, subsidiariamente, também será possível o recurso ao Direito doméstico dos Estados

contratantes. Essa é a norma prescrita pelo art. 3 (2) da generalidade dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, à semelhança da CM-OCDE, a qual consta também no acordo Brasil-Argentina;

- Terceiro, na interpretação dos acordos de bitributação, inclusive na seleção de evidências sobre o sentido de um termo não definido pelo acordo internacional, devem ser respeitadas as normas prescritas pela **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados** (Decreto n. 7.030, de 14.12.2009, doravante “**CVDT**”). Não se trata se trata a CVDT de mera recomendação, mas de norma cuja observância é mandatória.

- Quarto, inclusive diante das normas da CVDT, os sentidos mutuamente atribuídos pelos Estados contratantes aos termos de um acordo de bitributação não podem ser desvirtuados ou alterados unilateralmente pelas partes.

No presente caso, em que são relevantes especialmente as normas de distribuição de competências dos arts. 7º (“lucros de empresas”) e 10º (“dividendos pagos”) do acordo Brasil-Argentina, faz-se necessário verificar quais de seus termos foram definidos no respectivo texto do tratado e, ainda, quais não o foram.

O art. 10 (3), do acordo Brasil-Argentina, define o termo “dividendos” como “rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição”.

O dispositivo segue a tradição dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil. O sentido de *dividendos* estabelecido nesses tratados internacionais geralmente é mais amplo que no Direito doméstico brasileiro, de forma a abranger aquilo que em nossa legislação interna possui sentidos diversos, como rendimentos de “partes beneficiárias” (Lei 6.404/76, arts. 46 a 51) e distribuição lucros em razão de debêntures (Lei 6.404/76, arts. 52 a 74).⁷ Para fins de aplicação do acordo internacional, devem ser adotados esses conceitos mais amplos, expressos em seu texto.

Embora o termo “dividendos” esteja definido expressamente no art. 10 (3) do acordo Brasil-Argentina, o seu complemento “**pagos**” está entre os termos não definidos em seu texto, de forma que deve ser interpretado conforme o seu “contexto” e, caso este não forneça um sentido plausível, uma definição razoável deverá ser investigada no Direito doméstico dos Estados contratantes. O art. 3 (2) do tratado internacional em questão assim estabelece:

2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o **contexto** imponha interpretação diversa.

Prevê o acordo Brasil-Argentina, então, nosso dever de investigar um sentido ao termo “pagos” (ou, em última análise, à expressão “dividendos pagos”), no *contexto* do próprio acordo internacional. Apenas se esse “contexto” não prover um sentido plausível ao termo do acordo, este deverá ser investigado no Direito doméstico.

⁷ Vide, nesse sentido: CASELLA, Paulo Borba. Direito internacional tributário brasileiro. São Paulo : LTR, 1995, p. 36-40; XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 588 e seg.

Repita-se que o julgador administrativo – assim como qualquer aplicador do Direito tributário internacional – tem o **dever** de se valer de evidências presentes no “contexto” dos tratados de bitributação para a interpretação de seus termos. Não se trata de atitude discricionária, mas de medida essencial para que o acordo bilateral seja coerentemente aplicado por ambos os Estados contratantes, em conformidade com a CVDT e as demais normas do Direito internacional.

Para levar a termo essa interpretação conforme o “contexto” dos acordos de bitributação, ao menos três fontes provedoras de evidências quanto aos sentido de seus termos devem ser consultadas.

- **contexto intrínseco:** deve ser investigado o texto do acordo de bitributação, seu preâmbulo e anexos, documentos elaborados em conexão com o tratado, protocolos e acordos posteriores celebrados pelos Estados contratantes. Para tanto, podem ser adotadas expedientes tais como métodos de análise sintática e semântica, a interpretação do texto do acordo como um todo, testes comparativos da função e do sentido dos termos no acordo de dupla tributação como um todo, a identificação dos objetivos e propósitos do acordo a partir de detalhes de cada uma de suas partes;

- **contexto extrínseco primário:** deve ser investigada a existência de procedimentos amigáveis, dos chamados *parallel treaties* e, ainda, de práticas adotadas pelos Estados por meio de suas autoridades administrativas, judiciárias e legislativas;

- **contexto extrínseco secundário:** deve ser investigada a existência de decisões de Cortes nacionais de terceiros Estados, doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes Nações, Convenção Modelo da OCDE e os seus respectivos Comentários, trabalhos preparatórios, atos unilaterais quanto à intenção dos Estados contratantes e circunstâncias relacionadas à conclusão da convenção fiscal.

No presente caso, há evidências presentes tanto no *contexto intrínseco* quanto no *contexto extrínseco* do acordo Brasil-Argentina, as quais fornecem um claro e plausível sentido ao termo “pagos” (ou mesmo à expressão “dividendos pagos”)

1.3.1. O contexto intrínseco e o sentido do termo “pagos” (ou mesmo da expressão “dividendos pagos”)

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

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

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

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

A CVDT também determina que se investigue se e como o termo “pago” é empregado em outras passagens do acordo Brasil-Argentina. Assim, por exemplo, é importante observar o seu emprego nas seguintes passagens:

Art. 10 (2). (...) O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros **dos quais se originaram** os dividendos **pagos**.”;

Art. 10 (4) “(...) e se a participação, *em virtude* da qual os dividendos são **pagos**, se relaciona efetivamente ao estabelecimento permanente.”

Art. 10 (6): “Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos **pagos** pela sociedade, exceto se tais dividendos forem **pagos** a residente desse outro Estado, ou se a participação em virtude da qual os dividendos são **pagos**, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos, ainda que os dividendos **pagos** ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.”

Art. 10 (7): “(...)As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros **pagos** antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.”

Art. 11 (1): “Os juros provenientes de um Estado Contratante e **pagos** a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.”

Art. 11 (3): “Não obstante o que dispõem os parágrafos 1 e 2, os juros provenientes de um Estado Contratante e **pagos** ao Governo do outro Estado Contratante (...)”

Art. 11 (5): “(...) e se a dívida, *em virtude* da qual os juros são **pagos**, se relacionar efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso, aplica-se o disposto no Artigo 7.”

Art. 11 (6): “A limitação de alíquota do imposto prevista no parágrafo 2 não se aplica aos juros provenientes de um Estado Contratante, **pagos** a estabelecimento permanente de empresa do outro Estado Contratante, situado em terceiro Estado.”

Art. 11 (7): Consideram-se provenientes de um Estado Contratante os juros **pagos** por esse próprio Estado, uma sua subdivisão política, uma autoridade local ou um residente desse Estado. Todavia, se o devedor dos juros, residente em um Estado Contratante ou não, tiver num Estado Contratante estabelecimento permanente pelo qual tenha sido contraída a obrigação que dá origem aos juros, e estes são **pagos** por esse estabelecimento permanente, tais juros consideram-se provenientes do Estado em que o estabelecimento permanente estiver situado.”

Art. 11 (8): “Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo, ou entre ambos e terceiros, o montante dos juros, tendo em conta *o crédito pelo qual são pagos* (...)”

Art. 12 (1): “Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e **pagos** a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.”

Art. 12 (4): “(...) *a cujo respeito* os "royalties" são pagos, se relacionar efetivamente ao estabelecimento permanente.”

Art. 12 (5): “Consideram-se provenientes de um Estado Contratante os "royalties" **pagos** por esse próprio Estado, (...)”

Art. 12 (6): “(...) ou entre ambos e terceiros, o montante dos "royalties", relativo ao uso, direito ou informação *em razão dos quais* são **pagos**, (...)”

Art. 12 (7): “A limitação de alíquotas do imposto prevista no subparágrafo b do parágrafo 2, deste Artigo, não se aplica aos ‘royalties’ **pagos** antes do final do primeiro ano calendário, seguinte ao ano da assinatura desta Convenção, quando **pagos** a um residente de um Estado Contratante que detenha, direta ou indiretamente, no mínimo cinquenta por cento do capital votante da sociedade que efetua o pagamento dos ‘royalties’.”

Como se pode observar, o termo “pago” é reiteradamente empregado no acordo, assumindo a função a função de delimitar um marco de transferência efetiva de recursos, seja em relação a juros, royalties ou dividendos. De forma consistente, portanto, apenas se pode qualificar como *dividendos pagos* valores efetivamente transferidos de uma parte a outra.

1.3.2. O contexto extrínseco secundário e o sentido do termo “pagos” (ou mesmo da expressão “dividendos pagos”)

Sob o escopo do art. 31 (3) “c” da CVDT, cumulado com o art. 38 (1) “c” do ECIJ ou, ainda, do art. 32 da CVDT, há uma série de evidências que podem ser utilizadas para *confirmar* ou mesmo *infirmar* o sentido construído a partir de *evidências intrínsecas* ou de *evidências extrínsecas primárias*. Para LUC DE BROE⁸, o intérprete poderia sempre recorrer às evidências do art. 32 da CVDT, seja para confirmar o sentido provido por outros meios ou, quando esses conduzissem à *ambiguidade, obscuridade, manifesto absurdo* ou *ausência de razoabilidade*, para lhe determinar tal sentido. Observa o professor belga que tais situações não seriam excepcionais, mas corriqueiras, já que as questões encaminhadas aos tribunais têm como causa justamente a existência de obscuridades ou ambiguidades no texto do acordo. Pondera o autor, contudo, que sentidos providos por evidências do art. 32 da CVDT apenas prevaleceriam em casos de *ambiguidade, obscuridade, manifesto absurdo* ou *ausência de razoabilidade*.

Entre as evidências desse *contexto extrínseco secundário*, é necessário analisar os Comentários à CM-OCDE.

1.3.2.1. Os Comentários à CM-OCDE e a confirmação das conclusões expostas.

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

É geralmente aceito⁹ que os Comentários à CM-OCDE são menos importantes no caso de convenções fiscais envolvendo um Estado não membro da OCDE. Para KLAUS VOGEL¹⁰, a intenção de tais Estados em adotar os sentidos contidos nos Comentários não poderia ser afirmada de forma genérica e apenas poderia ser presumida se o texto do dispositivo coincidir com o adotado na CM-OCDE e não houver outra interpretação fornecida pelo “*contexto*”. Essa observação é necessária por **não ser o Brasil um Estado membro da OCDE, o que coloca em dúvida a importância dos referidos Comentários para o julgamento do caso em análise.**

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

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

⁸ BROE, Luc De. International tax planning and prevention of abuse (doctoral series n. 14). Amsterdã : IBFD, 2007, 252-259.

⁹ Nesse sentido, vide: BROE, Luc De. International tax planning and prevention of abuse (doctoral series n. 14). Amsterdã : IBFD, 2007, p. 294; HOFBAUER, Ines. Tax treaty interpretation in Austria, *in* Tax treaty interpretation. LANG, Michael (ed). LINDE : Vienna, 2001, p. 25.

¹⁰ VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer : London, 1999, p. 44.

O termo “pago”, conforme essa *evidência do contexto extrínseco secundário* dos acordos de bitributação, **abrange apenas situações em que há efetivo “cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume”**.

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

1.3.2.2. Os Comentários à CM-OCDE editados após a celebração do acordo Brasil-Argentina.

Há uma cautela que deve ser adotada em relação aos Comentários: alguns deles podem ter sido editados **após a celebração do tratado de bitributação sob análise**, o que torna muito contestável a sua utilidade. Ocorre que, se ao celebrar o tratado os Estados não conheciam uma determinada posição do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE que sequer havia sido publicada ao tempo da assinatura do acordo, não há como sustentar a existência de consentimento em relação aos Comentários supervenientes.

No caso dos autos, o Brasil celebrou acordo a Argentina em **1980**, de forma que os Comentários à CM-OCDE introduzidos após essa data apresentam reduzida ou mesmo nenhuma relevância. Afinal, aceitar a *consideração dinâmica* dos Comentários à CM-OCDE seria atribuir Poder Legislativo ao Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, órgão do qual o Brasil sequer é membro.

É o que ocorre com a posição hoje presente nos parágrafos 37 e 38 dos Comentários à CM-OCDE, **editados após a celebração do acordo Brasil-Argentina, in verbis:**

“37. Pode-se argumentar que, caso o país de residência do contribuinte, de acordo com sua legislação de controladas estrangeiras ou outras normas com efeito similar, busque tributar lucros que não foram distribuídos, estará agindo de forma contrária às disposições do parágrafo 5. Contudo, deve-se observar que o parágrafo é limitado à tributação na fonte e, assim, não lhe cabe tributar na residência nos termos dessa legislação ou normas. Além disso, o parágrafo diz respeito apenas à tributação da sociedade e não do acionista.”

“38. A aplicação dessa legislação ou normas poderá, contudo, complicar a aplicação do Artigo 23. Caso rendimento tenha sido atribuído ao contribuinte, cada item do rendimento teria de ser tratado nos termos das disposições pertinentes da Convenção (lucros de empresa, juros, *royalties*). Se o montante for tratado como dividendo presumido, então será claramente proveniente da sociedade-base, constituindo, assim, rendimento do país da sociedade. Mesmo assim, não está claro se o montante tributável será considerado dividendo, no âmbito do significado do Artigo 10, ou “outro rendimento”, no âmbito do significado do Artigo 21. Nos termos de algumas dessas legislações ou normas, o montante tributável é tratado como dividendo, sendo a isenção prevista por convenção fiscal, por exemplo, isenção de afiliação, também estendida a ele. Há dúvidas acerca de se a Convenção exige ou não que isso seja feito. Se o país de residência julgar que não é este o caso, poderá enfrentar a alegação de estar obstruindo a operação normal da isenção de afiliação ao tributar com antecedência o dividendo (sob a forma de dividendo presumido).”

Os referidos parágrafos “37” e “38” foram acrescentados aos Comentários à CM-OCDE 1992, não encontrando paralelo na versão mantida quando o acordo Brasil-Argentina foi celebrado.

Note-se que, em tese, a *consideração dinâmica de revisões meramente amplificadoras* encontra alguma aceitação doutrinária¹¹. As chamadas *revisões amplificadoras* seriam alterações nos Comentários à CM-OCDE que apenas tornariam mais claras interpretações que desde sempre seriam possíveis em face da CM-OCDE. A enorme dificuldade desse argumento consiste em saber quando uma revisão seria puramente *esclarecedora, amplificadora*. Nesse seguir, MAARTEN J. ELLIS¹² adverte que uma alteração no texto dos Comentários nunca seria realmente neutra: qualquer alteração, ainda que na ordem das palavras ou nas vírgulas utilizadas, pode, mais cedo ou mais tarde, ter consequências práticas. Seria artificial a distinção de alterações meramente estilísticas, explicativas do que já existiria.

Contudo, os parágrafos “37” e “38”, acrescentados aos Comentários do art. 10 da CM-OCDE, sem dúvida modificaram a posição então adotada por seu Comitê de Assuntos Fiscais, o que apenas pode surtir efeitos aos acordos já celebrados pelo Brasil mediante expressa aquiescência do Poder Legislativo.

1.3.2.3. A aplicação das novas posições assumidas pelos Comentários à CM-OCDE exclusivamente em casos de abuso.

Especialmente com as alterações introduzidas nos Comentários à CM-OCDE em 2003, o Comitê de Assuntos Fiscais daquela organização passou a expressar a possibilidade de normas nacionais dos Estados contratantes afastarem os benefícios dos tratados na **hipótese de abuso**.

Nesse sentido, em 2003, foram adicionados, por exemplo, os parágrafos 9.2 e 22.1 aos Comentários quanto ao art. 1º da CM-OCDE, *in verbis*:

“9.1. Esse fato suscita duas questões fundamentais discutidas nos parágrafos seguintes:

-se os benefícios de convenções tributárias devem ou não ser conferidos a transações que constituem um abuso das disposições dessas convenções (vide parágrafos 9.2 e seguintes abaixo); e

- se as disposições e normas jurisprudenciais específicas da legislação interna de Estado Contratante destinadas a prevenir o abuso fiscal entram ou não em conflito com convenções tributárias (vide parágrafos 22 e seguintes abaixo).

9.2. Para muitos Estados, a resposta à primeira questão se baseia na sua resposta à segunda questão. Esses Estados levam em consideração o fato de que os tributos incidem, em última análise, segundo o disposto na legislação interna, assim como não restritos (e em alguns raros casos, ampliados) pelas disposições de convenções tributárias. Dessa forma, qualquer abuso do disposto em convenção tributária também poderia ser caracterizado como um abuso do disposto em legislação interna nos termos da qual o imposto será exigido. Com relação a esses Estados, a questão passa a ser, então, se o disposto em convenções tributárias pode impedir ou não a aplicação de disposições anti-

¹¹ Nesse sentido, vide: VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer : London, 1999, p. 43-47.

¹² MAARTEN J. Ellis. The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, *in* Bulletin – Tax Treaty Monitor – December 2000. IBFD : Amsterdã, 2000, p. 617-618.

elisivas previstas na legislação interna, que é a segunda questão acima. Como estabelece o parágrafo 22.1 abaixo, a resposta a essa segunda questão é que, na medida em que essas normas anti-elisivas são parte das normas básicas que dão origem a obrigação tributária, não serão abrangidas pelos tratados tributários, o sendo, assim, atingidas por eles. Portanto, como regra geral, não haverá nenhum conflito entre essas normas e as disposições de convenções tributárias.”

“22. Outras formas de abuso de tratados tributários (por exemplo, o uso de sociedade-base – “*base company*”) e possíveis maneiras possíveis de lidar com elas, inclusive normas de “substancia sobre a forma”, “substância econômica” e normas gerais anti-abusivas também têm sido analisadas, em particular, no que tange à questão de tais normas estarem ou não em conflito com tratados tributários, conforme dispõe a segunda questão mencionada no parágrafo 9.1 acima.

22.1 Essas normas fazem parte das normas internas básicas estabelecidas no direito tributário interno para determinação de quais fatos que dão origem a obrigação tributária; essas normas não são discutidas em tratados tributários e, dessa forma, não são abrangidas por eles. Assim, como regra geral e levando em consideração o parágrafo 9.5, não haverá conflitos. Por exemplo, na medida em que a aplicação das normas mencionadas no parágrafo 22 resulte em recaracterização de rendimento ou nova determinação do contribuinte havido por auferir o rendimento, serão aplicadas as disposições da Convenção levando em conta essas alterações.

22.2 Embora essas normas não estejam em conflito com convenções tributárias, o consenso é que os países membros deverão observar cuidadosamente as obrigações específicas consagradas em tratados tributários contra a dupla tributação, desde que não exista indicação clara de abuso dos tratados.”

Assim, ainda que se atribua alguma relevância aos Comentários à CM-OCDE editados após a celebração do acordo Brasil-Argentina, **é preciso ter claro que muitos deles se voltam a situações em que se averigüe a existência de “abuso” praticado pelo contribuinte.**

Tal constatação é relevante pois, no caso dos autos, não há imputação de práticas abusivas praticadas pelo contribuinte. Nem sequer a legislação utilizada como suporte para a autuação se volta contra situações abusivas, tendo a MP 2.158 vocação para alcançar situações independentemente da prática de atos abusivos.

Dada a distinção entre as regras brasileiras discutidas neste recurso especial e as normas de reação ao abuso, típicas das legislações CFC adotadas por uma enorme variedade de sistemas jurídicos estrangeiros consideradas nos Comentários da CM-OCDE, é razoável compreender que estes sequer podem ser aplicadas ao caso dos autos. Assim concluíram PAULO AYRES BARRETO e CAIO TAKANO¹³ em trabalho acadêmico sobre o tema, *in verbis*:

“Não há, na nova dicção legal, uma clara e precisa distinção entre situações normais, em que há genuíno exercício da atividade empresarial, e aquelas excepcionais que, mundo afora, ensejam a aplicação de normas CFC, por conterem o elemento **abusivo**. Pelo contrário, manteve-se como regra a tributação automática das controladoras brasileiras no dia 31 de dezembro do ano em que houver a mera apuração do lucro pelas empresas controladas direta

¹³ BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Regime tributário dos resultados de coligadas e controladas no exterior. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, et al. (Org.). PRODIREITO: Direito Tributário: Programa de Atualização em Direito: Ciclo 1. Porto Alegre: Artmed Panamericana; 2015. p. 36-38. Grifos do original.

ou indiretamente pela empresa brasileira, independentemente de sua efetiva disponibilização, que, por vezes, poderá nunca vir a acontecer. (...) a nova sistemática da tributação dos lucros auferidos no exterior não deve ser confundida com aquela própria das **normas CFC**, tão conhecidas pelos estudiosos do Direito tributário internacional, não havendo razão para que a interpretação de suas regras não obedeça rigorosamente aos limites constitucionais e postos em Lei Complementar.”

1.3.3. O reenvio ao direito doméstico como alternativa ao art. 3 (2) do acordo Brasil-Argentina.

Caso se compreenda necessário o reenvio ao Direito doméstico brasileiro para a construção de sentido do termo “pago”, que acompanha “dividendos” no art. 10 do acordo Brasil-Argentina, igualmente se concluirá que este designa situação de *efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade aos acionistas*.

Assim, a título de exemplo, o art. 150, §1º, do CTN, por utilizar o termo “pagamento”, é interpretado pelo STJ como exigência de efetiva de transferência de titularidade do contribuinte ao fisco, de quitação concreta, não bastando simples retenção:

“III. De acordo com o entendimento firmado no STJ, a retenção do Imposto de Renda, pela fonte pagadora, não se assimila ao pagamento antecipado, aludido no § 1º do art. 150 do CTN. Assim, a quantia retida, pela fonte pagadora, não tem o efeito de pagamento, até porque toda ou parte dela poderá ser objeto de restituição, dependendo da declaração de ajuste anual. Assim, a prescrição da Ação de Repetição de Indébito Tributário flui a partir do pagamento realizado após a declaração anual de ajuste do Imposto de Renda”.

(STJ, AgRg no AREsp 193.400/MA, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2016, DJe 17/03/2016)

Outro exemplo pode ser colhido do art. 138 do CTN. A denúncia espontânea exige o pagamento, que deve efetivamente concretizar-se com a transferência de recursos, de quitação concreta, antes mesmo do lançamento tributário. Nesse sentido, é a jurisprudência do STJ:

“A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp nº 284189/SP (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito.”

(STJ, AgRg no REsp 727.181/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/06/2005, DJ 01/08/2005)

Nesse cenário, não há no sistema jurídico brasileiro sentido diverso ao termo “pago” (ou melhor, *dividendos pagos*) daquele construído a partir do *contexto* em que o acordo Brasil-Argentina está inserido, qual seja: **efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade ao acionista**.

1.4. A jurisprudência judicial e administrativa a respeito da matéria

É importante consignar que o STJ, em julgamento sobre a matéria, alcançou a mesma conclusão, como se observa da ementa a seguir:

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

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

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade.

Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil,

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

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

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

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

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art.

98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

(STJ, REsp 1.325.709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014)

Igual entendimento foi adotado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao julgar o recurso de Apelação da União Federal e a Remessa Necessária nos autos do processo n. 2003.72.01.000014-4/SC¹⁴:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001.

¹⁴ Vide: <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/229/pdf.aspx>.

PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977.

1. Em matéria tributária, dispõe o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Ricardo Lobo Torres).

2. A despeito da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação.

3. Entender que a superveniência de norma interna conflitante com o tratado internacional modificaria o regramento a ser aplicado implica denúncia implícita do acordo, sem a adoção dos procedimentos constitucionais e legais para tanto, desprezando, ademais, os princípios da boa-fé, da segurança e da cooperação que norteiam as relações internacionais. Em favor da prevalência dos tratados, cabe invocar não somente o art. 98 do CTN, mas também o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 27 do Decreto nº 7.030/2009, que promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros.

5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição.

6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL nº 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado.

7. Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália”.

Esse mesmo entendimento tem sido adotado em outros julgados do CARF, por exemplo:

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

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA DIVIDENDOS
FICTOS LUCROS TRATADO

ART. 10 OU ART. 7º

1- A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 não recai sobre dividendos fictos. Não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos.

Ademais, o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda trata dos dividendos pagos, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente. O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Inaplicabilidade do art. 10 do tratado.

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

IRPJ, CSLL LUCROS DE COLIGADA NA ARGENTINA - ADI 2.588. DF. No julgamento da ADI 2.588DF, com trânsito em julgado em 17/2/14, Reconheceu-se a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 em relação a lucros de coligadas não situadas em “paraíso fiscal”. Efeitos do julgamento da ADI 2.588-DF sobre os lucros da coligada residente na Argentina. Intributabilidade, no País, desses lucros. CSLL LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA TRATADO. Sofrem incidência da CSLL os lucros das pessoas jurídicas controladas sediadas na Holanda.

MULTA ISOLADA CONCOMITÂNCIA - MULTA PROPORCIONAL

Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e

axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre a CSLL exigida exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário. (Acórdão 1103001.122 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, sessão de 21/10/2014).

1.5. O escopo do acordo Brasil-Argentina e a abrangência da CSLL.

É importante observar que a PFN não apresenta fundamentação quanto à possibilidade de aplicação do Tratado apenas em relação ao IRPJ e não quanto à CSLL. Essa questão, então, sequer necessita ser enfrentada.

Ainda que assim não fosse, a Lei n. 13.202, de 8.12.2015, prescreve:

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.

Aplica-se ao referido enunciado legal o art. 106 do CTN, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Desse modo, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do período em que houver sido celebrado o acordo, tendo em vista a eficácia retroativa do art. 11 da Lei n. 13.202/2015.

1.6. Peculiaridades do caso concreto.

Por fidelidade do debate ocorrido no Colegiado quando da prolação do presente acórdão, cumpre observar peculiaridades do caso concreto, especialmente quanto ao reconhecimento, pela autoridade fiscal que lavrou o auto de infração, da incidência do tratado internacional ao caso concreto. Nesse sentido, transcreve-se a declaração de voto apresentada Conselheiro Demetrius Nichele Macei no julgamento do recurso voluntário e que também integrou o Colegiado no julgamento deste recurso especial, *in verbis*:

“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 bitributação 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 nãoalcance 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."

Vale observar que os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo acompanharam este relator apenas em relação a este fundamento, atinente às peculiaridades do caso concreto.

2. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE: exercício fiscal das empresas sediadas no exterior.

O contribuinte também interpôs recurso especial, especialmente no que diz respeito ao tema do exercício fiscal das empresas sediadas no Uruguai. A Turma *a quo* teria entendido que haveria dois critérios distintos para tratar da apuração e demonstração do lucro auferido por empresa sediada no exterior: (i) se empresas coligadas, estas deveriam observar o exercício fiscal da empresa estrangeira; (ii) se empresas controladas, estas deveriam observar o exercício fiscal brasileiro.

Destaca-se o seguinte trecho do acórdão recorrido, *in verbis*:

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.

Não assiste razão à recorrente. Vejamos o que dispõe a Lei n 9.249/95, em seu art. 25:

(...)

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.

O contribuinte, por sua vez, se opõe à decisão recorrida, com base nos seguintes fundamentos:

“(…)

Considerando que as datas de aquisições das empresas uruguaias pela Recorrente foram posteriores ao fechamento do ano-calendário uruguaio, que se deu 30.09.2006 (TACUAREMBÓ em 20.10.2006 e INALER em 08.12.2006), não há que se falar em tributação no Brasil do resultado auferido por elas de janeiro a setembro de 2006, que denota vício insanável do lançamento perpetrado, o qual deve ser anulado por este órgão de julgamento.

Nesse contexto, o resultado auferido pelas controladas uruguaias no exercício fiscal daquele país compreendido entre Out/2006 e Set/2007, somente poderia ser reconhecido pela controladora brasileira em seu resultado para fins de tributação pelo IRPJ/CSLL no fechamento do ano-calendário de 2007, já que em 31.12.2006 o resultado das investidas uruguaias vinculados a Recorrente, nos termos aqui descritos, não se encontrava concluído.

O mesmo raciocínio deve-se estender para o período compreendido entre Out/2007 e Set/2008, cujo resultado somente poderia ser reconhecido pela controladora brasileira em 31.12.2008.

Desta feita, para o ano-calendário de 2006 não existiriam resultados das empresas uruguaias a serem tributados no Brasil, enquanto que para o ano calendário de 2007 seria passível de tributação no Brasil somente o resultado auferido pelas controladas no exercício fiscal uruguaio compreendido entre 01.10.2006 e 30.09.2007.

De forma equânime, não se pode considerar a movimentação ocorrida nas empresas uruguaias entre 01.10.2007 e 31.12.2007 para fins de tributação no Brasil no ano- calendário de 2007, sendo tal parcela somente passível de tributação pela Recorrente no fechamento do ano-calendário de 2008.”

Compreendo assistir razão ao contribuinte, devendo ser reformado o acórdão recorrido.

É muito didática a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira quanto à matéria em questão.

"Em outras palavras, ser ou não tributável a renda ou provento obtido no exterior é matéria da competência exclusiva da lei brasileira, mas haver ou não haver a renda ou o provento é coisa que somente pode ser dita pela lei do país onde ocorre ou pode ocorrer a respectiva relação jurídica.

No detalhe, a lei brasileira pode definir ser tributável a renda proveniente de participação em sociedade coligada ou controlada no exterior, e para tanto pode também definir as características em que exista a situação de coligação e de controle para fins dessa tributação. Mas a existência da relação jurídica de sociedade, e depois a existência da relação jurídica de que provém a renda que essa sociedade pode gerar, são matérias que somente a lei do respectivo país pode disciplinar, juntamente com o estatuto social da pessoa jurídica lá estabelecida, estatuto este também regrado por aquela lei. ("O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior", In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 7º vol., Dialética, p. 357).

É relevante ainda observar o disposto na Súmula CARF n. 94:

Súmula CARF nº 94: Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001

Nesse sentido é o acórdão nº 1102-00.060 , trazido pelo contribuinte como paradigma de divergência, quando conclui que "inciso I do §2º do art. 25 da Lei n. 9.249/95 – “não determinou que as pessoas nele mencionadas (filiais, sucursais ou controladas) apurassem o lucro segundo as normas da legislação brasileira, mas sim, que o lucro por elas auferido (e que devem ser adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora) deve ser demonstrado segundo as normas da legislação brasileira (ou seja, deve observar a discriminação prevista no art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976)”.

Note-se que o resultado a ser adicionado à base de cálculo do tributo brasileiro, apurado em 31/12, é o lucro apurado pela empresa estrangeira (residente no exterior) conforme a legislação societária de seu país de residência. Em outros termos, a legislação brasileira tributa o lucro da empresa estrangeira (o que, conforme o meu entendimento, atrairia, na presença de acordo de bitributação, o art. 7º), apurado conforme a legislação daquele país, adicionando-o à base de cálculo do imposto brasileiro em 31/12 do respectivo ano.

Tendo em vista que a contribuinte adquiriu participação na empresa uruguaia após o término do exercício fiscal uruguaio de 2006, o resultado daquele ano não poderia ter sido adicionado à sua base de cálculo de IRPJ e CSLL apurado em 31/12/2006. É preciso, portanto, dar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto a esse período.

Processo nº 16643.720021/2011-81
Acórdão n.º **9101-003.664**

CSRF-T1
Fl. 767

Por sua vez, a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo do tributo o resultado apurado pelo contribuinte no quarto trimestre deste ano de 2007, período que não integraria o exercício fiscal da companhia conforme a legislação uruguaia. Em relação ao ano-calendário 2007, portanto, é necessário dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte, para excluir o lucro auferido no quarto trimestre deste ano.

Voto, portanto, por CONHECER o recurso especial interposto pela PFN, para NEGAR-LHE PROVIMENTO, bem como por CONHECER o recurso especial interposto pela CONTRIBUINTE para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de afastar a exigência fiscal atinente ao ano-calendário 2006, bem como para, em relação ao ano-calendário 2007, excluir o lucro auferido no quarto trimestre deste ano.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto