



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16643.720024/2011-14</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.034 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SANTISTA PARTICIPAÇÕES S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário:2006

**LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL -. ESPANHA. ARGENTINA. CHILE. URUGUAI. ARTIGO 74 DA MP 2158-35/2001. DUPLA TRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.**

Não há incompatibilidade entre os dizeres do Tratado firmado pelo Brasil com referidos países e as disposições do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, sendo inaplicável, portanto, o art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº70.235 de 1972), negar provimento ao recurso, vencidos a Relatora e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre labrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 12-74.284, pela 6ª Turma da DRJ/RJ1, que julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento, cuja infração imputada ao sujeito foi a de falta de adição ao lucro real de lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas.

Por bem resumir os fatos, adoto o relatório da decisão de piso que será complementado adiante:

“Trata o presente processo dos autos de infração de fls 283/291 , por meio dos quais foi constituído o crédito tributário nos valores de R\$ 1.656.485,31 e R\$ 596.334,71 referentes, respectivamente, ao Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

### 1. Da autuação

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

Os lançamentos de IRPJ e CSLL foram realizados com suspensão da exigibilidade do crédito tributário e sem a incidência de multa de ofício, com o objetivo de prevenir a decadência, tendo em vista sentença favorável no Mandado de Segurança 2003.61.00.003287-8, proferida pelo Juízo da 24ª Vara Civil da Justiça Federal em São Paulo.

### 2. Dos fundamentos da autuação

Os fatos e informações que fundamentaram a autuação foram expostos no termo de fls 299/310 e, abaixo, resumidamente reproduzidos.

1-Intimada a detalhar os percentuais de participação acionária em suas investidas, no exterior, a interessada prestou as seguintes informações para o ano de 2006:

<i>Nome da Investida</i>	<i>Participação informada (%)</i>
Santista Têxtil Arg. SA	99,98%
Icortex SA	100%
Santista Chile Têxtil Ltda	83%
Tavex Chile SA	0,71%

Santista Têxtil Europa SA	100%
---------------------------	------

2. Em consonância com o quadro acima, na DIPJ /2007 (AC 2006) informou, na ficha 34, possuir 05 (cinco) participações acionárias em investidas no exterior. Na mesma DIPJ registrou ainda, nas Fichas 9A e 17 (“Demonstração do Lucro Real” e “Cálculo da CSLL”) a adição no valor de R\$ 21.453,41 a título de “Lucros Disponibilizados no Exterior”. Conforme demonstrativo de Lucros

e Perdas das empresas afiliadas, a quantia adicionada teria como referência apenas o lucro disponibilizado pela controlada indireta Tavex Chile SA;

3. conforme demonstrativo de Lucros/Prejuízos das empresas investidas a Santista Têxtil Argentina SA também apurou lucros a serem tributados no Brasil, em 2006. As cópias do Razão acostadas aos autos indicam que tais lucros foram reconhecidos contabilmente;

4. foram, porém, detectadas incorreções no cálculo dos lucros reconhecidos no Brasil. Tais incorreções dizem respeito à metodologia de conversão de resultados;

5. constatou-se , no que toca à Santista Têxtil Argentina SA, que a interessada procedeu à transformação de valores primeiramente para dólares americanos e, em seguida, para reais. Tal procedimento contraria a regra prevista no art 394 do RIR/1999, segundo a qual deve ser adotada diretamente a taxa de câmbio da moeda local para reais. Apenas subsidiariamente, na hipótese de não existir taxa de conversão da moeda local para reais, poderia ser acatada a metodologia adotada;

6. com base nos critérios estabelecidos pelo art 394 do RIR/1999, aplicados sobre os valores fornecidos pela interessada nos demonstrativos já mencionados, foram refeitos os cálculos referentes aos valores a tributar, no ano de 2006. Os demonstrativos que discriminam tais valores constam das fls 303 e o resultado final pode ser sintetizado conforme tabela abaixo:

<i>Empresa Investida</i>	<i>Resultado Tributável (após compensação de prejuízos)</i>
Santista Têxtil Argentina SA	R\$ 6.647.394,70
Adição já efetuada em DIPJ	R\$ 21.453,41
Valor a tributar	R\$ 6.625.941,29

7. Dos fatos expostos, ficou configurada a falta de adição , ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, no ano de 2006, do valor de R\$ 6.625.941,29, referente a lucros auferidos no exterior;

8. Apesar de a interessada possuir sentença favorável no Mandado de segurança 2003.61.00.003287-8, prolatada pela 24ª Vara Civil da Justiça Federal em São Paulo, desobrigando-a de oferecer à tributação os lucros gerados pelas suas controladas no exterior, o lançamento foi formalizado a fim de prevenir a decadência, sem a multa de ofício, conforme art 63 da Lei 9.430/96.

### **3. Da impugnação**

Cientificada da autuação em 22/11/2011 (fls 286) , a interessada interpôs, em 20/12/2011, a impugnação de fls 308/328, na qual alega a seu favor, em síntese, que :

#### **3.1 Quanto à admissibilidade da impugnação**

•O Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003287-8 questiona a legalidade e a constitucionalidade (i) da regra prevista no artigo 74 parágrafo único da Medida Provisória no

2.158-35, de 24.8.2001 ("MP no 2.158/01"), que estabelece a tributação dos lucros das sociedades controladas estrangeiras na data do balanço em que foram apurados; e (ii) da regra contida no § 10, do artigo 70, da Instrução Normativa nº 213, de 7.10.2002 ("IN no 213/02"), que tributa os resultados positivos de equivalência patrimonial;

- No presente processo administrativo, entretanto, cuida-se de temas não discutidos no citado Mandado de Segurança, tais como: (i) a existência de erro na forma de apuração dos débitos supostamente devidos; (ii) fiscalização em duplicidade; (iii) a impossibilidade de tributação dos lucros apurados em controladas estrangeiras em decorrência da prevalência de tratados internacionais; e (iv) o descabimento dos juros cobrados;

- Conforme jurisprudência firmada, eventual renúncia à fase administrativa somente ocorre quando forem idênticos os objetos da ação judicial e do processo administrativo. No caso em análise não há coincidência integral de objetos, fato este que impõe a apreciação da impugnação apresentada;

### 3.2 Quanto à tributação de lucros não disponibilizados

- A requerente detém participações em sociedades sediadas na Argentina, Uruguai, Chile e Espanha. Essas sociedades geraram o reconhecimento de resultados positivos de equivalência patrimonial compostos de lucros gerados no exterior e outras grandezas que com ele não se confundem. Tais lucros não foram distribuídos ou disponibilizados, de nenhuma forma, para a Requerente;

- a incidência do IRPJ pressupõe a existência de um rendimento que consista em uma nova riqueza para o contribuinte. Pressupõe, ainda, que este rendimento represente acréscimo que esteja de fato disponível para ele, jurídica ou economicamente. Incabível, portanto, a tributação de lucros não distribuídos;

- os lucros objeto desta autuação foram gerados entre 1996 e 2005 pelas controladas estrangeiras, mas não foram disponibilizados; o parágrafo segundo do art 43 do CTN deve ser interpretado em consonância ao caput deste artigo, ou seja, nas hipóteses de rendimentos oriundos do exterior, a lei ordinária poderá estabelecer as condições e o momento em que se dará sua distribuição, desde que haja efetiva disponibilidade jurídica ou econômica da renda;

- A faculdade concedida ao legislador ordinário pelo §2º do artigo 43 do CTN para estabelecer o momento em que se consideram disponibilizados os lucros apurados por sociedades controladas estrangeiras é limitada pelo caput à existência de rendimento disponível;

- Tendo em vista tal entendimento, quando analisada a MP 2.158/01 e o artigo 43 do Código Tributário Nacional, com a redação dada pela LC no 104/01, conclui-se que os lucros auferidos por controlada no exterior serão computados na base de cálculo do IRPJ e da CSL da controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, se, e somente se, tiverem sido disponibilizados no mesmo ano-calendário da sua geração.

- A disponibilização é evento futuro e incerto que depende de deliberação dos sócios e administradores da investida;

- Ao analisar hipótese análoga (a constitucionalidade do art 35 da Lei 7.713/88) o STF entendeu que a disponibilização de lucros, quer econômica, quer jurídica, não ocorre na data da apuração;

### 3.3 Quanto aos Tratados Internacionais

- Devem ser observados os Tratados firmados entre o Brasil e Argentina, Chile e Espanha. Tais Tratados objetivam evitar dupla tributação;

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

- De acordo com o artigo VII da Convenção estabelecida entre o Brasil e a Argentina para evitar a dupla tributação em matéria de Impostos sobre a Renda, promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22.12.1982 ("Tratado Brasil — Argentina"), os lucros de empresa de um Estado (Argentina) só são tributáveis nesse Estado (Argentina), a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado (Brasil) por meio de um estabelecimento aí situado;

- Em outras palavras, os lucros gerados na Argentina só poderiam ser tributados no Brasil caso a controlada da requerente na Argentina exercesse atividades no Brasil. Não é este, porém, o caso em pauta, razão pela qual os rendimentos gerados na Argentina não podem ser tributados pelas DD. Autoridades Fiscais brasileiras, até que os mesmos sejam distribuídos e, então, tratados como dividendos sujeitos à tributação no país do seu acionista, qual seja, o Brasil.

- Previsões semelhantes existem na Convenção firmada entre o Brasil e o Chile destinada a evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda, promulgada pelo Decreto nº 4.852, de 2.10.2003 ("Tratado Brasil — Chile") e na Convenção para evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda estabelecida com a Espanha, aprovada por meio do Decreto nº 76.975, de 2.1.1946 ("Tratado Brasil-Espanha").

- Dessa forma, tal qual no caso da empresa controlada na Argentina, os lucros gerados nas controladas estabelecidas no Chile e na Espanha não podem ser tributados no Brasil, na medida em que a competência para tributar é exclusiva do Estado de residência da sociedade estrangeira.

### 3.4 Quanto aos erros materiais na apuração da base tributável

- a Fiscalização se equivocou nos cálculos feitos e na sistemática que utilizou; • Erros materiais maculam a autuação, razão pela qual o auto de infração deve ser cancelado, ou, pelo menos, revisado;

### 3.5 Quanto à CSLL

•À CSLL são aplicadas as mesmas normas de apuração e pagamento previstas para o IRPJ, observada a legislação específica quanto a alíquota e base de cálculo. Por este motivo, as razões de defesa apresentadas para o IRPJ se estendem para a CSLL:

### 3.6 Quanto aos juros de mora

•Incabível a cobrança de juros de mora no presente caso, uma vez que os débitos foram lançados com a exigibilidade suspensa e, portanto, a interessada não está em mora;

•Ademais, a jurisprudência vem reconhecendo a inaplicabilidade da taxa Selic para indexar créditos tributários”.

Por sua vez, 6ª Turma da DRJ/RJ1 julgou procedente em parte a impugnação ao lançamento para deixar de conhecer da impugnação no que diz respeito à matéria que é objeto do Mandado de Segurança 2003.61.00.003287-8 e considerar devido o IRPJ no valor de R\$ 1.656.485,31 e a CSLL no valor de R\$ 596.334,71, respectivamente, ambos com a exigibilidade suspensa.

A ementa e dispositivo da decisão seguem transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. COINCIDÊNCIA DE OBJETOS.

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

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

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR.

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

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

EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUSPensa. JUROS DE MORA.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede a incidência dos juros de mora.

SELIC. INDEXAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

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

CSLL. LANÇAMENTOS CONEXOS.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 6ª Turma da DRJ RJ, por unanimidade de votos :

a) deixar de conhecer da impugnação no que diz respeito à matéria que é objeto do Mandado de Segurança 2003.61.00.003287-8 - (possibilidade de tributação de lucros auferidos no exterior no momento em que auferidos, ainda que não tenha ocorrido a efetiva distribuição, conforme determinação do art 74 da MP 2.158-35/01 e IN 213/2002)

b) conhecer da impugnação em relação aos aspectos da lide não coincidentes com o objeto do processo judicial, quais sejam: possibilidade da incidência de juros de mora, nas hipóteses em que está suspenso o crédito tributário; legalidade da aplicação da Selic, para indexar crédito tributário; existência de tratados internacionais com os países sede das investidas e erros materiais na apuração do crédito tributário;

c) considerar devida a integralidade do crédito tributário lançado com exigibilidade suspensa.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário na forma reproduzida a seguir:

“(b) A r. decisão recorrida

15. A Impugnação apresentada pela ora Recorrente, entretanto, foi considerada parcialmente procedente sob os seguintes termos:

"Ano-calendário: 2006

PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. COINCIDÊNCIA DE OBJETOS.

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

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

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR.

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

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

EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUSPENSA. JUROS DE MORA.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não incide a incidência dos juros de mora.

#### SELIC. INDEXAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

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

#### CSLL. LANÇAMENTOS CONEXOS.

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

#### Impugnação Improcedente

17.A D. Autoridade Julgadora, data vénia, acerta ao decidir conhecer da impugnação quanto aos temas, se não na totalidade, ao menos em relação aos expressamente indicados por ausência de identidade com o Mandado de Segurança, mas não deu a melhor solução ao tema como será visto adiante.

18.Assim sendo, data vénia, o r. Acórdão recorrido em questão, que julgou a Impugnação procedente em parte, merece ser parcialmente reformado de forma que seja integralmente conhecida a Impugnação apresentada e cancelada integralmente a exigência, pelas razões a seguir demonstradas.

### **IV. OS MOTIVOS DETERMINANTES PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO RECORRIDO DA D RJ/RJ**

#### **(a) A tributação dos lucros auferidos no exterior: Leis nºs 9.249/95 e 9.532/97 19.**

O princípio da universalidade da renda foi introduzido pela Lei nº 9.249, de 26.12.1995 ("Lei nº 9.249/95"), que passou a vigorar a partir de 1.1.1996. O artigo 25 da Lei nº 9.249/95 determina que os lucros gerados por empresas coligadas ou controladas no exterior devem ser tributados no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

20.No entanto, ao estabelecer a incidência do IRPJ sobre os rendimentos auferidos indiretamente pelas pessoas jurídicas estrangeiras, o referido dispositivo não deixou claro se haveria ou não a necessidade de que esses lucros, para serem tributados, já deveriam ter sido efetivamente disponibilizados para a empresa sediada no Brasil.

21.Diante disso, muito se falou que, pela redação dada ao artigo 25 da Lei nº 9.249/95, os lucros apurados no longo de um determinado ano-calendário por controlada no exterior, seriam considerados disponibilizados no momento do levantamento do balanço pela controladora no Brasil, isto é, em 31 de dezembro do referido ano. Argumentou-se que por meio do artigo 25 da Lei 9.249/95 teria sido instituída uma ficção jurídica que previa a tributação automática dos lucros gerados ao longo de um ano-calendário, no dia 31 de dezembro.

22.Isso porque, considera-se a existência de uma tributação automática de lucros única e exclusivamente em razão de uma interpretação isolada desse dispositivo.

O artigo 25 da Lei nº 9.249/95, assim como as demais normas integrantes do ordenamento vigente, deve sempre ser examinado de acordo com o contexto normativo no qual se encontra inserido.

23.O artigo 43, caput, do Código Tributário Nacional, norma com força de lei complementar, estabelece que o imposto de renda somente poderá incidir sobre os rendimentos que se encontrarem disponíveis, jurídica ou economicamente, ao contribuinte e, além disso, representarem um efetivo aumento patrimonial.

24.Resta claro que a incidência do IRPJ pressupõe a existência de um rendimento que consista em uma nova riqueza para o contribuinte, e que esse acréscimo esteja de fato disponível para ele, jurídica ou economicamente.

25.Tendo em vista essa premissa, quando conjugada com a disposição contida no artigo 25 da Lei 9.249/95, a única conclusão possível é a de que os lucros apurados por sociedades controladas estrangeiras deverão ser computados na determinação do lucro real da controladora no Brasil, correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, somente quando tais lucros já tiverem sido disponibilizados.

26.Em outras palavras, da análise dos artigos 43 do Código Tributário Nacional e do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, tem-se que apenas são tributáveis os lucros que atendam simultaneamente a duas condições: (i) tenham sido gerados no exterior por sociedade controlada por empresa no Brasil; e (ii) já se encontrem a ela disponíveis, jurídica ou economicamente.

27.Ausente uma das duas condições, não há que se falar na tributação do rendimento. E é exatamente isso que se verifica no caso em questão. Os lucros objeto do Auto de Infração foram apenas gerados entre 1996 e 2005 pelas controladas estrangeiras da Recorrente. Tais valores, entretanto, não foram disponibilizados. Assim, inexistindo disponibilização, não há que se falar em renda e, por consequência, na incidência do IRPJ ou da CSL.

28.Mesmo porque as controladas e as controladoras são pessoas jurídicas distintas e autônomas, cujos patrimônios não se confundem. O simples fato de a empresa controlada apresentar lucro, não significa que pertence automaticamente à empresa brasileira ou que, de alguma forma, já se encontra disponibilizado às sociedades brasileiras.

29. Esse entendimento foi posteriormente incorporado pela Lei nº 9.532/97, que em seu artigo 1º, caput, expressamente determina que os lucros gerados no exterior devem ser computados somente no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário no qual foram disponibilizados. Confira-se:

"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." (não destacado no original)

30.O artigo 1º, caput, da Lei nº 9.532/97, nada mais fez do que reunir em um único dispositivo o que a Lei nº 9.249/95 dispunha em seu artigo 25, com a previsão contida no artigo 43 do CTN. Ou seja, para que possa haver a incidência do IRPJ e da CSL é preciso que os lucros auferidos no exterior por meio de sociedade controlada já tenham sido disponibilizados.

31.A Lei nº 9.532/97 deixou clara a dissociação do momento da apuração do lucro, do momento da sua disponibilização, que só se verifica quando observada uma das hipóteses de disponibilização enumeradas taxativamente na lei. No presente caso, vale notar, não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas na Lei nº 9.532/97, de modo que os lucros das empresas controladas não foram distribuídos sob qualquer forma à Recorrente, sua controladora brasileira.

32.A necessidade de o lucro apurado no exterior encontrar-se disponível para a controladora brasileira poder ser tributada foi analisada na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 1.602/97 (posteriormente convertida na Lei nº 9.532/97), pelo MINISTRO DA FAZENDA, a saber:

"O artigo 1º do projeto refere-se às hipóteses em que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas de empresas brasileiras no exterior são considerados disponíveis para investidora no Brasil. Essa definição é importante do ponto de vista tributário, tendo em vista que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese desses rendimentos, ocorre com a disponibilização dos lucros auferidos no exterior."(não destacado no original)

(...)

34.A ocorrência da disponibilização como requisito necessário à incidência do IRPJ e da CSL foi ainda reconhecida pelo CARF, *in verbis*: (...)

35.Portanto, a Lei nº 9.249/95, quando interpretada em consonância com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, leva ao entendimento de que são tributáveis os lucros apurados por controladas no exterior ao final do ano-calendário, no momento do levantamento do balanço, quando isso ocorrer simultaneamente, ou em instante posterior, à distribuição desses valores para os investidores no Brasil. A Lei nº 9.532/97 só veio a corroborar essa posição, ao desvincular o instante da apuração do lucro, daquele referente à sua distribuição.

#### **(b) A tributação dos lucros auferidos no exterior: LC nº 104/01 e MP nº 2.158/01**

36.A despeito de, como visto, ser plenamente possível conciliar as normas constantes das Leis nºs 9.249/95 e 9.532/97 com a regra do artigo 43 do CTN, as controvérsias permaneceram no meio jurídico, o que levou o legislador a editar, em 10.1.2001, a Lei Complementar nº 104 ("LC 104/01").

37.A referida norma acrescentou dois parágrafos ao artigo 43 do CTN. Com isso, o referido artigo, que disciplina o fato gerador do IRPJ, passou a ter a seguinte redação:

"Art. 43. O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou Jurídica: (i) da renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; (ii) de

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

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

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo." (não destacado no original).

38.Pouco tempo após a publicação da LC nº 104/01, foi publicada a MP nº 2.158/01, que em seu artigo 74, caput, previa que os "lucros auferidos por controlada (...) no exterior devem ser considerados disponibilizados para a controladora (...) no Brasil na data do Balanço no qual tiverem sido apurados".

39.Deve-se observar que o legislador complementar, ao adicionar o § 2º ao artigo 43 do CTN, em momento algum pretendeu outorgar à lei ordinária competência para dizer quando há ou não a disponibilidade de renda, mesmo porque, se assim procedesse, estaria dispondo de competência constitucional que não detém.

40.Tanto assim que a Lei Complementar nº 95, de 26.2.1998 ("LC nº 95/98"), que trata do processo de elaboração e redação das leis, determina que os parágrafos devem ser examinados em consonância com o caput do artigo.

41.Portanto, o § 2º deve ser analisado juntamente com o caput do artigo 43 do CTN, ou seja, nas hipóteses de rendimentos oriundos do exterior, a lei ordinária poderá estabelecer as condições e o momento em que se dará sua distribuição, desde que haja efetiva disponibilidade jurídica ou econômica da renda, conforme dispõe o caput do artigo.

42.A faculdade concedida ao legislador ordinário pelo § 2º do artigo 43 para estabelecer o momento em que se consideram disponibilizados os lucros apurados por sociedades controladas estrangeiras é limitada pelo caput à existência de rendimento disponível. Especialmente porque, se assim não fosse, estar-se-ia autorizando a tributação do patrimônio do contribuinte e não da sua renda.

43.Tendo em vista tal entendimento, quando analisada a MP nº 2.158/01 e o artigo 43 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/01, conclui-se que os lucros auferidos por controlada no exterior serão computados na base de cálculo do IRPJ e da CSL da controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, se, e somente se, tiverem sido disponibilizados no mesmo ano-calendário da sua geração. Do contrário, havendo simples apuração de lucros sem que haja a respectiva disponibilização, não haverá renda tributável (...).

45.Ademais, a disponibilização é evento futuro e incerto, que depende da deliberação dos sócios ou acionistas da empresa sediada no exterior que produziu o lucro, razão

pela qual a mera apuração de lucros pelas controladas não pode ser considerada como hipótese de disponibilização, seja jurídica ou econômica, em favor da controladora. (...)

49. Questão análoga, inclusive, já foi levada ao Judiciário quando da edição da Lei nº 7.713, de 22.12.1988 ("Lei 7.713/88"), que em seu artigo 35 considerava automaticamente distribuído o lucro aos acionistas no final do período-base, para fins de incidência do denominado Imposto sobre o Lucro Líquido ("ILL"). Ao analisar a questão, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ("STF") declarou a inconstitucionalidade do artigo 35 daquela lei, por entender que a aquisição de disponibilidade, quer econômica ou jurídica, dos lucros da pessoa jurídica, não ocorre na data da apuração (encerramento do período-base).

50. Portanto, se interpretado o artigo 74 da MP nº 2.158/01 em conformidade com o artigo 43 do CTN e o restante do ordenamento, tem-se que os lucros retidos nas sociedades controladas no exterior só estarão disponíveis para o investidor no Brasil (e assim sujeitos ao IRPJ e à CSL) quando caracterizada uma das hipóteses de disponibilização de lucros validamente previstas na legislação em vigor. Ou seja, quando o ano-calendário de apuração do lucro coincidir com o ano-calendário da sua disponibilização, o que, na situação em tela, não ocorreu.

### **(c) Tratados Internacionais: Argentina, Chile e Espanha**

51. Não bastassem os argumentos apresentados que se mostram suficientes para determinar o integral cancelamento da autuação, em relação aos investimentos detido pela Recorrente nas suas controladas estabelecidas na Argentina, no Chile e na Espanha, todos com Tratados firmados com o Brasil para Evitar a Dupla Tributação ("Tratados").

52. Ressalte-se que, apesar de a D. Autoridade Julgadora reconhecer no Acórdão recorrido que não guarda identidade com o objeto do Mandado de Segurança, esse tema não foi examinado. Aliás, no r. Acórdão recorrido, há um item específico sob esse título, mas definitivamente a D. Autoridade Julgadora restringiu-se a descrever a sistemática do artigo 74 da MP 2.158/01 sem, contudo, analisar o mérito da questão, qual seja, a dos Tratados.

53. Nos termos do artigo 98 do CTN, as disposições contidas em tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, ainda que esta lhes seja posterior. Confira-se:

"Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."

54. Esse entendimento é corroborado também pela jurisprudência do STF que, nos autos do Recurso Extraordinário nº 229.096-0, teve a seguinte manifestação do então Ministro limar Galvão:

"Desse modo, a regra do art. 98 do CTN, o que fez foi estabelecer, na forma prevista na Constituição, norma geral, para observância por todos os entes federativos. Constitui, portanto, por igual, lei nacional. (...)

Diante de conceitos tão nítidos e incontestáveis, resulta possível a afirmação de que o referido art. 98 do CTN, ao proclamar a supremacia dos acordos internacionais, em torno de matéria tributária, sobre a lei, indistintamente, outra coisa não fez senão explicitar a realidade jurídica, seja, o caráter geral e, pois, nacional dos tratados em matéria tributária, assinalando que não expressam eles ato normativo emanado da União, como mera ordem central, mas da União, ordem total e, como tal, endereçado a todos os brasileiros."

55.Ademais, como é sabido, ao julgar os leading cases sobre o tema dos lucros no exterior (ADI 2588 e RE 541090), o STF entendeu que não é legítima a aplicação da MP 2.158/01 relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas fora de países considerados de tributação favorecida (aqueles conhecidos como "paraísos fiscais").

56.Aliás, o Tribunal Pleno do STF, no julgamento da ADI 2588 (Ação Direta de Inconstitucionalidade 2588) em 10.4.2013, assim decidiu: (...)

**57.Portanto, tendo em vista que Ação Direta de Inconstitucionalidade produz efeitos erga omnes, mesmo por esse prisma, não merece ir adiante a aplicação da MP 2.158/74 no caso específico, uma vez que os países em questão - Argentina, Chile e Espanha - não são considerados paraísos fiscais na esteira do que decidiu o STF na ADI 2588.**

(...)

59. A posição do STF é corroborada pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") . O próprio Poder Executivo, ao editar o Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26.3.1999 ("RIR/99"), reconheceu no artigo 997 que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. (...)

60.Portanto, resta evidenciado que as disposições contidas nos tratados internacionais prevalecem sobre a legislação interna em matéria tributária.

61.De acordo com o artigo VII da Convenção estabelecida entre o Brasil e a Argentina para evitar a dupla tributação em matéria de Impostos sobre a Renda, promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22.12.1982 ("Tratado Brasil - Argentina"), os lucros de empresa de um Estado (Argentina) só são tributáveis nesse Estado (Argentina), a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado (Brasil) por meio de um estabelecimento aí situado.

62.Em outras palavras, os lucros gerados na Argentina só poderiam ser tributados no Brasil caso a controlada da Recorrente na Argentina exercesse atividade no Brasil. Contudo, não é isso que se verifica.

63.A controlada argentina da Recorrente é empresa estabelecida apenas na Argentina e não desempenha qualquer atividade no Brasil, razão pela qual seus rendimentos não podem ser tributados pelas DD. Autoridades Fiscais brasileiras, até que os mesmos sejam distribuídos e, então, tratados como dividendos sujeitos à tributação no país do seu acionista, qual seja, o Brasil.

64.Previsões semelhantes existem na Convenção firmada entre o Brasil e o Chile destinada a evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda, promulgada pelo Decreto nº 4.852, de 2.10.2003 ("Tratado Brasil - Chile"); e na Convenção para evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda estabelecida com a Espanha, aprovada por meio do Decreto nº 76.975, de 2.1.1946 ("Tratado Brasil-Espanha").

65.Dessa forma, tal qual no caso da empresa controlada na Argentina, os lucros gerados nas controladas estabelecidas no Chile e na Espanha não podem ser tributados no Brasil, na medida em que a competência para tributar é exclusiva do Estado de residência da sociedade estrangeira.

66.Portanto, os lucros capitalizados não se confundem com dividendos e não estão sujeitos à tributação no Brasil, por força dos tratados de não-bitributação celebrado pelo Brasil, com Argentina, Chile e Espanha.

#### **(d) Erros materiais**

67.Apesar de a Recorrente não concordar com a atuação, uma vez que a sua exigibilidade está suspensa, ressalta que há erro material nos cálculos efetuados pela D. Fiscalização. Ou seja, ainda que se entenda procedente o Auto de Infração, o que se coloca apenas por argumentação, há erro material nos cálculos, razão pela qual a autuação merece ser cancelada.

68.A Fiscalização alega que a Recorrente teria se equivocado quanto à proporcionalização da participação societária das suas controladas no exterior. A Recorrente esclarece, entretanto, que não merece respaldo a alegação da D. Fiscalização, o que pode ser definido por meio de eventual diligência que se possa realizar.

69.A despeito disso, cumpre ressaltar que os lucros apurados pelas sociedades estrangeiras, sejam elas controladas em maior ou menor proporção pela Recorrente, não representam qualquer rendimento para a Recorrente, visto que pertencem à sociedade no exterior até que haja deliberação expressa pela sua disponibilização à controladora brasileira, o que ainda não ocorreu.

70.Além disso, cabe destacar que há equívocos cometidos pela D. Fiscalização quando da conversão de moeda para o Real, seja pela sistemática utilizada, seja pela utilização de taxa de câmbio equivocada.

71.Não obstante, apesar de a D. Autoridade Julgadora considerar improcedentes os argumentos da Recorrente, deixa de examinar sob aspecto material o erro evidente nos cálculos da D. Fiscalização. Esses erros materiais maculam a autuação razão pela qual o Auto de Infração em questão merece ser cancelada ou, no mínimo, revisada no tocante aos equívocos materiais verificados.

72.Por oportuno, a Recorrente ressalta que, em vista dos argumentos apresentados os quais conduzem à legalidade do seu procedimento e dos erros materiais apontados, não devem

ser realizados os ajustes no LALUR conforme intimou a D. Fiscalização no curso do processo enquanto não analisados os argumentos de direito e de fato apresentados na presente Impugnação.

#### **(e) Contribuição Social sobre o Lucro**

73.O Auto de Infração em análise também pretendeu exigir a CSL, acrescida de multa e de juros. A esse respeito, destaque-se que à CSL são aplicáveis as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observada a legislação específica quanto à alíquota e base de cálculo. Assim sendo, são válidos os argumentos de fato e de direito apresentados anteriormente, que justificam a legalidade do procedimento adotado pelo Recorrente, para efeitos também da CSL.

74. Ao longo da presente Impugnação foi demonstrada a total improcedência da autuação principal (IRPJ), tornando-se, também, improcedente a exigência relativa à CSL. Isso porque, à CSL se aplicam as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observada a legislação específica quanto a base de cálculo e a alíquota (artigo 57 da Lei nº 8.981/95 e artigo 28 da Lei nº 9.430/96). Assim, uma vez demonstrada a total improcedência da cobrança relativa ao IRPJ, descabida, também, a exigência relativa à CSL.

#### **IV. O DESCABIMENTO DOS JUROS**

75.Para fins de argumentação, apesar de todos os esclarecimentos feitos, caso se considere que a presente autuação discute em parte questão semelhante à tratada nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003287-8, há de se reconhecer que os juros de mora não poderiam estar sendo cobrados nesse processo, visto que os débitos cobrados atualmente têm a sua exigibilidade suspensa por sentença que concedeu a segurança.

76.Nessa linha, tanto a CSRF quanto o CARF têm reconhecido a inexigibilidade dos juros de mora. Nesse sentido: (...)

77.No caso em questão, não foi cobrado qualquer valor a título de multa, todavia, o mesmo não ocorreu em relação aos juros de mora. Da análise do Auto de Infração, observa-se que foram cobrados juros de mora sobre o valor da exigência fiscal, quando na verdade, o valor do crédito objeto da autuação se encontra com a exigibilidade suspensa, pois a sentença proferida em primeira instância foi totalmente procedente.

78.Desse modo, ainda que se considere procedente a exação, o valor dos juros de mora incidentes sobre os débitos que se encontram com a sua exigibilidade suspensa em decorrência do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003287-8, não poderá ser cobrado e o cálculo do montante devido deverá ser refeito.

79.Ademais, cabe lembrar que a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da Taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários. Confira-se, a esse propósito, a decisão proferida pelo STJ, a seguir transcrita: (...)

80.A taxa SELIC tem natureza remuneratória de títulos, para "neutralizar" a inflação, razão pela qual não se pode admitir sua utilização pela Fazenda Pública como índice de correção monetária de tributos. Em sendo aplicada tal taxa, haverá evidente aumento de tributo, sem lei que o autorize, o que resultará na violação ao princípio da estrita legalidade tributária.

81.Dessa forma, e ainda que, por absurdo, se admitisse a validade do crédito tributário principal e a exigência de juros de mora, ao menos, a cobrança dos juros pela Taxa SELIC deverá ser cancelada.

#### **IV. A CONCLUSÃO E O PEDIDO**

82.Pelo exposto, fica evidente que o r. Acórdão recorrido, apesar de reconhecer que não há identidade total com o Mandado de Segurança em questão, não examinou exaustivamente os temas aventados, quais seja, prevalência dos tratados sobre a legislação interna e os erros materiais, vindo a analisar tão somente os juros SELIC, decisão esta, data vénia, que se mostra em direção contrária à da jurisprudência sobre o tema.

83.Ademais, no tocante ao artigo 74 da MP 2158/01 que a D. Autoridade Julgadora não examinou sob argumento de que o mesmo tema está em discussão em medida judicial, é de se ressaltar que o Tribunal Pleno do STF, na ADI 2588 que tem efeito erga omnes, decidiu sobre a inaplicabilidade de tal dispositivo em se tratando de países que não sejam considerados paraísos fiscais, como no caso em questão (Argentina, Chile e Espanha).

84.Portanto, por mais que admita, ad argumentandum, a concomitância do tema com o que se discute no Mandado de Segurança, uma vez afastada a aplicabilidade do artigo 74 da MP 2158/01 pelo STF, não há como resistir o lançamento no processo administrativo em questão, ignorando o efeito erga omnes da decisão do Plenário do STF na ADI 2588.

85.Ainda que assim não fosse, tendo em vista que Argentina, Chile e Espanha têm Tratados firmados com o Brasil, o artigo 74 da MP 2158/01 que é hierarquicamente inferior a convenções internacionais conforme artigo 98 do CTN e reconhecido pela jurisprudência quanto à prevalência dos Tratados sobre a legislação interna.

86.A par disso tudo, há ainda erros materiais que não foram considerados pela D. Fiscalização, pelo que os cálculos devem ser reexaminados. Além disso, considerando que a Recorrente não estava - e não está - em mora pelos argumentos apresentados anteriormente, os juros calculados pela taxa SELIC devem ser afastados pelos motivos expostos anteriormente.

87.Com base no exposto, a Recorrente pleiteia a esse E. CARF para que seja dado provimento integral ao presente Recurso Voluntário para que seja reformada a r. decisão recorrida, reconhecendo-se assim a improcedência do Auto de Infração de que trata esse processo administrativo. A Recorrente protesta pela oportuna realização da sustentação oral por ocasião do julgamento do presente recurso.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

**PRELIMINARMENTE**

Conforme já relatado, o presente processo versa acerca dos autos de infração (e-fls. 283/291) por meio dos quais foi constituído o crédito tributário nos valores de R\$ 1.656.485,31 e R\$ 596.334,71 referentes, respectivamente, ao Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sob o argumento de falta de adição ao lucro real de lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas, relativamente ao ano-calendário de 2006. Assim, os lançamentos foram fundamentados no art 74 da MP 2.158-34, tem como objeto tributação de lucros auferidos no exterior por controladas diretas e indiretas.

Ressalte-se, porém, os autos de infração foram lavrados para fins de prevenir a decadência (com suspensão da exigibilidade do crédito tributário e sem a incidência de multa de ofício), tendo em vista sentença favorável no Mandado de Segurança 2003.61.00.003287-8, proferida pelo Juízo da 24ª vara Civil da Justiça Federal em São Paulo. Esse mandado de segurança foi impetrado pela Recorrente com o objetivo de eximir-se do regime de tributação previsto no caput do art 74 da Medida Provisória 2.158-34-01 (e suas reedições), e na IN 213/2002 .

Nesse contexto, considerando a coincidência parcial de objetos, já que nesses autos a Recorrente trouxe, em sua defesa, questões que não serão tratadas no processo Judicial, quais sejam, **a possibilidade da incidência de juros de mora, nas hipóteses em que está suspenso o crédito tributário, legalidade da aplicação da Selic, para indexar crédito tributário, existência de tratados internacionais com os países sede das investidas e erros materiais na apuração do crédito tributário**, houve o conhecimento parcial da impugnação.

Em que pese a argumentação trazida em sede recursal (ratificando as alegações já expostas em sua impugnação), entendo que a decisão de piso acertou ao **“deixar de conhecer da impugnação no que diz respeito à possibilidade de tributação de lucros auferidos no exterior no momento em que auferidos, ainda que não tenha ocorrido a efetiva distribuição, conforme determinação do art 74 da MP 2.158-35/01”**, já que esse é, justamente, um dos pleitos da Recorrente em seu mandado de segurança, ou seja, de que seja, o questionamento sobre a aplicação do referido dispositivo em relação aos lucros auferidos no exterior no ano de 2005, por intermédio de coligadas e controladas.

Assim, entendo que restou configurada a identidade parcial dos objetos e andou bem do acórdão recorrido e, portanto, adoto as razões de decidir nele constantes em complemento as minhas, na forma transcrita:

“(…) A autuação de que trata o presente, fundamentada no art 74 da MP 2.158-34, tem como objeto tributação de lucros auferidos no exterior por controladas diretas e indiretas.

Constato, porém, que a interessada interpôs Mandado de Segurança objetivando, justamente, eximir-se do regime de tributação previsto no caput do art 74 da Medida Provisória 2.158-34-01 (e suas reedições), e na IN 213/2002. Na petição inicial cuja cópia foi acostada às fls 55/83 a interessada assim externou sua pretensão:

*“4.5 Com base nas razões de fato e de direito aduzidas acima, REQUER A CONCESSÃO LIMINAR DA ORDEM, com fundamento no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 1.533/51, a fim de: (i) suspender a exigibilidade do crédito tributário de IRPJ e da CSL sobre os lucros auferidos pelas sociedades Grafa, Icortex, Santista-Chile, e Machasa antes de sua efetiva disponibilização, afastando a aplicação da regra prevista no artigo 74 da MP 2.158-35/01 e no seu parágrafo relativamente aos períodos de 1996 a 2001; (ii) suspender a exigibilidade do crédito tributário de IRPJ e da CSL sobre os lucros auferidos pelas sociedades Grafa, Icortex, Santista-Chile e Machasa, antes de sua efetiva disponibilização, afastando a aplicação da regra prevista no artigo 74 da MP 2.158-35/01 e no seu parágrafo único, relativamente ao período de 2002, bem como suspender a exigibilidade do crédito tributário de IRPJ e da CSL que venha a ser exigido com base no artigo 74 da MP 2.158-35/01 sobre os futuros lucros auferidos/acumulados pelas empresas nas quais a impetrante detém participação societária na condição de controladora ou coligada; e (iii) suspender a exigibilidade do crédito tributário de IRPJ e CSL dos valores relativos aos "resultados de equivalência patrimonial" concernentes aos investimentos detidos no exterior, nos quais a Impetrante seja sociedade controladora ou coligada, afastando a aplicação do artigo 7º, § 1º da IN 213/02 para os períodos-base até 2002 e posteriores. “ .*

*“4.6. Concedida a ordem liminar, a Impetrante REQUER A CONCESSÃO EM DEFINITIVO DA SEGURANÇA, nos termos do artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal de 1988, e artigos 1º e seguintes da Lei nº 1.533, de 31.12.1951, reconhecendo: (i) não ser devido o IRPJ e a CSL sobre os lucros auferidos pelas sociedades Grafa, Icortex, Santista-Chile e Machasa, antes de sua efetiva disponibilização, afastando a aplicação da regra prevista no artigo 74 da MP 2.158-35/01 e no seu parágrafo único, relativamente aos períodos de 1996 a 2001; (ii) não ser devido o IRPJ e a CSL sobre os lucros auferidos pelas sociedades Grafa, Icortex, Santista-Chile e Machasa, antes de sua efetiva disponibilização, afastando a aplicação da regra prevista no artigo 74 da MP 2.158-35/01 e no seu parágrafo único, relativamente ao período de 2002, bem como que não é devido o IRPJ e a CSL que venha a ser exigido com base no artigo 74 da MP 2.158-35/01 sobre os futuros lucros auferidos/acumulados pelas empresas nas quais a impetrante detém participação societária na condição de controladora ou coligada; e (iii) não ser devido o IRPJ e a CSL sobre os valores relativos aos "resultados de equivalência patrimonial" concernentes aos investimentos detidos no exterior, nos quais a Impetrante seja sociedade controladora ou coligada,*

*afastando a aplicação do artigo 7º , § 1º da IN 213/02 para os períodos -base até 2002 e posteriores.”*

Confrontando a ação judicial interposta e o processo administrativo constato que há coincidência de objetos, já que no primeiro o pleito é o de que seja afastada a regra prevista no art 74 da MP 2.158-35/01 e o segundo versa, justamente, sobre a aplicação do referido dispositivo em relação aos lucros auferidos no exterior no ano de 2006, por intermédio de coligadas e controladas.

A coincidência de objetos é, porém, parcial, já que no processo administrativo a interessada trouxe, em sua defesa, questões que não serão tratadas no processo Judicial. São elas: possibilidade da incidência de juros de mora, nas hipóteses em que está suspenso o crédito tributário; legalidade da aplicação da Selic, para indexar crédito tributário; existência de tratados internacionais com os países sede das investidas e erros materiais na apuração do crédito tributário.

Diante do que foi acima exposto, e tendo como base a orientação contida no Parecer Normativo 07, de 22 de agosto de 2014, decido:

d) deixar de conhecer da impugnação no que diz respeito à possibilidade de tributação de lucros auferidos no exterior no momento em que auferidos, ainda que não tenha ocorrido a efetiva distribuição, conforme determinação do art 74 da MP 2.158-35/01; e

e) conhecer da impugnação em relação aos aspectos da lide não coincidentes com o objeto do processo judicial, quais sejam : possibilidade da incidência de juros de mora, nas hipóteses em que está suspenso o crédito tributário; legalidade da aplicação da Selic, para indexar tributos; existência de tratados internacionais com os países sede das investidas e erros materiais na apuração do crédito tributário.

Destarte, sigo na análise do recurso voluntário em relação em relação à matéria não abarcada pelo Mandado de Segurança 2003.61.00.003287-8.

## **MÉRITO**

### **Erros Materiais**

No tocante à parte meritória, releva ressaltar que o acórdão de piso, após análise de supostos ERROS MATERIAIS no cálculo da determinação do crédito tributário, entendeu que não haveria reparos a fazer, vez que não foram apontadas quaisquer incorreções específicas e que a alegação de erro foi genérica, contrariando, assim , de forma frontal, a exigência do art 16, inciso III do Decreto 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pela Lei 8.748/93.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente também não trouxe explicações sobre a questão, limitando-se a ratificar os argumentos constantes em sua impugnação.

Portanto, manifesto minha concordância com essa parte da decisão recorrida, adotando seus fundamentos como minhas razões de decidir, consoante prerrogativa inserta no

art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023). Assim, registro o seguinte trecho do acórdão de piso:(...)

“(…)

#### 8. Erros materiais

Segundo a interessada, a autoridade atuante teria incorrido em erros de cálculo na determinação do crédito tributário.

Ao discorrer sobre tais erros contesta a sistemática utilizada, bem como os cálculos que delas decorreram.

Conforme alega a autoridade atuante, o art 394 do RIR/1999 determina que a conversão de resultados da moeda em que apurado o lucro, no exterior, para reais, deve ser feita de forma direta. Conforme inciso II do referido artigo, *“apenas quando a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares americanos e, em seguida, para reais.”*.

Não é este o caso em pauta, de forma que não há reparos a fazer na metodologia que, segundo a autoridade atuante, seria a correta.

Quanto aos cálculos realizados na autuação, ressalto que não foram apontadas quaisquer incorreções específicas e que a alegação de erro foi genérica, contrariando, assim, de forma frontal, a exigência do art 16, inciso III do Decreto 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pela Lei 8.748/93”.

**Logo, os valores dos autos de infração em debate permanecem os mesmos.**

#### **Tratados Internacionais para evitar dupla tributação e o art 74 da MP 2.158-35/01**

De acordo com a Recorrente, o Brasil firmou Tratados Internacionais com os países em que se localizam suas investidas (Argentina, Uruguai, Chile e Espanha) e que, conforme art. 98 do CTN, as disposições firmadas em tratados e convenções internacionais se sobrepõe às normas da legislação interna.

Alega, ainda, que segundo o artigo VII da Convenção estabelecida entre Brasil e os países contratantes, os lucros de uma empresa só serão tributáveis no Estado sede, a não ser que ela exerça suas atividades no outro Estado, por meio de estabelecimento nele situado.

Assim, tomando o caso da Argentina como exemplo, os lucros gerados na Argentina só poderiam ser tributados no Brasil caso a controlada da requerente na Argentina exercesse atividades no Brasil, hipótese esta que não se configura no caso concreto.

Ocorre que a decisão de piso considerou equivocado o argumento da Recorrente ao afirmar que a aplicação do art 74 da MP 2.158-35/01, no caso concreto, implicaria afronta aos Tratados Internacionais firmados pelo Brasil com Argentina, Chile e Espanha e que não haveria, portanto, qualquer incompatibilidade entre os Tratados Internacionais aludidos pela interessada

ea aplicação do art 74 da MP 2.158-01, nos termos do entendimento adotado pela SRFB na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18, de 08/08/2013<sup>1</sup>.

Contudo, em que pese o bem fundamentado entendimento da DRJ, em meu sentir a existência de Tratado Internacional com o país de localização da investida ilide a incidência da norma que consta do art 74 da MP 2.158-34/01 (e suas reedições). Ora, a aplicação do dispositivo em questão acaba por desrespeitar tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE (no caso, firmado entre o Brasil a Argentina, Chile e Espanha ).

Logo, não haveria se falar na imputação da infração à Recorrente por ter deixado de adicionar ao lucro real de lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas. Para melhor compreensão do meu ponto de visto, esclareço o seguinte.

Na verdade, o Fisco se vale do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 (à época vigente) para chegar às conclusões a que chegou, que assim dispunha:

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.

Com efeito, o dispositivo legal trata de uma presunção legal para considerar automaticamente distribuídos os lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas, independente dela ter ou não ocorrido na prática.

É dizer: ainda que os resultados permaneçam nas residentes estrangeiras, a Medida Provisória cria uma presunção jurídica que obriga as companhias controladoras brasileiras a adicionarem na base de cálculo do IRPJ e CSLL os respectivos resultados auferidos do exterior, ainda que não formem o resultado contábil e operacional da empresa brasileira.

Até aí, não há qualquer impedimento da legislação tratar o assunto dessa forma. As presunções e ficções são instrumentos que o ordenamento jurídico utiliza para criar suas próprias realidades, como afirma o Professor Paulo de Barros Carvalho <sup>2</sup>.

Não obstante, tal presunção não se aplica quando houver acordo internacional para evitar a dupla tributação da renda, como no caso dos autos.

<sup>1</sup> 34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

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

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

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

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 11. ed. Noeses: Saraiva, 2021.

Em relação à empresa controlada localizada na Argentina, o Brasil possui Convenção que proíbe a dupla tributação da renda com aquele país, o qual foi incorporado ao ordenamento jurídico nacional por força do art. VII, 1, do Decreto 87.976/82, que assim dispõe:

“Lucros das empresas

Art. VII

Lucros das empresas

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

Desse modo, os lucros gerados na Argentina só poderiam ser tributados no Brasil caso a controlada da requerente na Argentina exercesse atividades no Brasil. Não é esse, porém, o caso em pauta, razão pela qual os rendimentos gerados na Argentina não podem ser tributados pelas DD. Autoridades Fiscais brasileiras, até que eles sejam distribuídos e, então, tratados como dividendos sujeitos à tributação no país do seu acionista, qual seja, o Brasil.

O mesmo ocorre no concernente à Convenção firmada entre o Brasil e o Chile destinada a evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda, promulgada pelo Decreto nº 4.852, de 2.10.2003 ("Tratado Brasil — Chile") e na Convenção para evitar a dupla tributação pelo Imposto sobre a Renda estabelecida com a Espanha, aprovada por meio do Decreto nº 76.975, de 2.1.1946 ("Tratado Brasil-Espanha"), ante às previsões semelhantes à descrita anteriormente.

Assim, não é possível admitir que os lucros auferidos na Argentina, Chile e Espanha por empresa controlada ou coligada à contribuinte brasileira sejam incluídos ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no Brasil, **pois tal exigência implica em evidente afronta à Convenção firmada entre os países**, na medida em que a competência para tributar é exclusiva do Estado de residência da sociedade estrangeira.

Ainda que se entenda, na verdade, estar se tributando lucro da empresa residente no Brasil – conforme vem sendo defendido pela Fazenda Nacional –, os fundamentos por trás de tal entendimento acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda, contornem dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários inflados e indevidos a simples método contábil, pontualmente jurisdicizado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

Ademais, é prudente frisar a relação de prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a

natureza de norma de bloqueio em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais.

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

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Em suma, o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, enquanto vigente (hoje revogado), alcançava apenas as controladas/coligadas situadas em países onde o Brasil não possuía contratação por tratado ou convenção, razão pela qual entendo que autoridade fazendária se equivocou ao pretender lançar os tributos em questão sem atentar aos dispositivos da Convenção vigente.

Neste sentido, cite-se decisão do STJ que expressamente entendeu que *“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”*.

Vale conferir -se o entendimento completo do STJ (com grifos):

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 afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

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

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

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

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

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela

controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

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

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

(STJ, REsp 1325709 / RJ, PRIMEIRA TURMA, DATA DO JULGAMENTO 24/04/2014, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE: DJe 20/05/2014, RET vol. 117 p. 328, RET vol. 98 p. 72, maioria, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

Dessa maneira, a decisão do Colegiado Superior deixa claro que o art. 74 da MP 2.158-35/01 **não se aplica em relação a residentes do exterior em cujo país vigorar tratado/convenção com o Brasil para evitar a dupla tributação.** É exatamente esse o caso dos autos, ante a Convenção existente entre Brasil e Argentina, razão pela qual não se aplica o referido dispositivo para obrigar a companhia controladora brasileira, ora autuada e recorrente, a adicionar a seus registros fiscais o lucro auferido pelas controladas estrangeiras.

Admitir o contrário consiste em claríssima afronta à Convenção firmada pelo Brasil, uma vez que as citadas companhias estrangeiras têm seu lucro integralmente tributado no exterior, não sendo lícito exigir que os resultados positivos também sejam exigidos da controladora brasileira.

Outrossim, ao adotar interpretação diferente e frustrar a aplicação do tratado, o Brasil acaba por ferir pactos internacionais e, inclusive, infringir o princípio da boa-fé nas relações exteriores

Não por outra razão, o CARF tem se manifestado nesse sentido, conforme se exemplifica a seguir:

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001. O artigo 7º dos

acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil. O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação. (...) - (Acórdão nº 9101-006.097-CSRF/1ª Turma, Relatora: Livia De Carli Germano, Data: 11 de maio de 2022)

“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ONERAÇÃO DOS LUCROS PRÓPRIOS DA ENTIDADE ESTRANGEIRA. APLICAÇÃO DO ART. 7º. BLOQUEIO DAS NORMAS DOMÉSTICAS. O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de verdadeira norma CFC (Controlled Foreign Corporation rule) por considerar totalmente transparentes as empresas controladas e coligadas no exterior, mas não possui a justificativa e a finalidade típicas, antiabusivas, o que permitiria a sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas entre os Estados 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 posterior art. 74 da MP nº 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo uma norma de bloqueio que impede a incidência regular da legislação doméstica que promove tal oneração fiscal, prevalecendo, assim, o disposto no pacto internacional, como o previsto no comando do art. 98 do Código Tributário Nacional, reiteradamente confirmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça. (...) TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO À CSLL. DISPOSIÇÃO NORMATIVA EXPRESSA. SÚMULA CARF Nº 140. 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. Súmula CARF nº 140: Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. (Acórdão nº 9101-005.809 – CSRF / 1ª Turma, Redator Designado: Caio Cesar Nader Quintella, Sessão: 6 de outubro de 2021)

(...) LUCROS APURADOS POR COLIGADA NO EXTERIOR. ADI 2.588 E A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA MP 2.15835. Tratando-se de lucros apurados por coligada estabelecida no exterior, em país que não preveja tributação favorecida, há que prevalecer o entendimento do Supremo quando do julgamento da ADI 2.588, inclusive em respeito ao art. 62 do RICARF. MP 2.15835, ART. 74. AFASTAMENTO. TRATADO FIRMADO PELO BRASIL E PELA ARGENTINA. PREVALÊNCIA DESTE ÚLTIMO. Os lucros apurados por controlada sediada na Argentina não podem ser objeto de tributação pelo Brasil, em relação a sua controladora aqui sediada, a luz do que reza o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina. (Acórdão nº 1302002.347-3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator: Gustavo Guimarães da Fonseca, Data: 16 de agosto de 2017)

Alio, ainda, ao presente voto as razões de decidir manifestadas pelo Conselheiro Henrique Marotti Toselli, que reproduz o racional até aqui manifestado nesta Declaração de Voto com mais elementos a justificar a impropriedade em admitir a tributação da renda nos dois países, como se vê do Acórdão nº 9101-006.772 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 5 de outubro de 2023 e decidido por voto de qualidade:

“Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Opotei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que levaram a metade do Colegiado a divergir do voto do I. Relator.

E considerando que essa mesma matéria foi analisada no Acórdão nº 9101-006.247, de minha relatoria, em Sessão de 9 de agosto de 2022, sendo que na época o contribuinte saiu vitorioso por maioria de votos, reproduzo o voto vencedor naquela ocasião:

Da prevalência dos Tratados Internacionais frente a legislação interna (impossibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001)

A controvérsia envolve a interpretação sistemática da tributação sobre lucros auferidos por empresas controladas domiciliadas no exterior (no caso, Argentina), prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a norma de “bloqueio” prescrita no artigo VII dos acordos celebrados pelo Brasil com outros Estados para evitar a dupla-tributação da renda

Enquanto na decisão ora recorrida prevaleceu o entendimento de que referido artigo 7º não afastaria a aplicação do art. 74, dado que esta tributação não incidiria “sobre o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil, agora pelo regime de competência”, nos paradigmas restou decidido que por existir, sim, uma incompatibilidade entre a legislação interna e o acordo internacional, não haveria espaço para a tributação pretendida.

Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros no exterior, o presente Julgador, em coautoria com o I. Cons. Alexandre Evaristo Pinto<sup>3</sup>, já expôs que :

Em primeiro lugar, sempre é importante registrar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como “controlled foreign companies” (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais (“worldwide income taxation”), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da

<sup>3</sup>Dos lucros contábeis registrados por controladas localizadas no exterior e os limites jurídicos para a glosa de despesas neles registradas”. In. Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: volume 3. Número 5. Jan/Jun 2021.

sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida<sup>4</sup>.

Com relação à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/2014, Heleno Torres assinalava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) verificação se a sociedade controlada é cotada em bolsa de valores; (iii) verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv) verificação da data contábil e prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do “de minimis”, pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição.

Por sua vez, no tocante ao regime instaurado a partir da Lei nº 12.973/14, Matheus Piconez pontua que tais regras não seguem as definições e objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras.

Desse modo, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

Feitas as ponderações iniciais sobre o que deveria ser uma norma CFC, passamos à evolução histórica das normas brasileiras que regem o tema.

Conforme mencionado anteriormente, a tributação das pessoas jurídicas brasileiras em bases universais começou com o advento da Lei n. 9.249/1995, que prescreveu, em seu artigo 25, que:

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.

(...)

§ 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;

---

<sup>4</sup>BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

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.

foram levantados dois pontos polêmicos: o primeiro em relação ao aspecto temporal, isto é, quando efetivamente o lucro do exterior deve ser tributado: se por ocasião da distribuição ou se automático (por ocasião do fechamento do balanço); e o segundo ponto em relação ao aspecto quantitativo, ou seja, qual a efetiva base de cálculo: se é o lucro líquido “puro” (lucro contábil ou lucro societário) ou se é o lucro líquido ajustado pelas normas tributáveis brasileiras (“lucro fiscal”).

(...) até o advento do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, tributava-se o lucro efetivamente distribuído, na linha do que dispunham a Instrução Normativa n. 38/1996 e, em seguida, a Lei n. 9.532/1997.

Todavia, após a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o momento de tributação passou a ser automático quando do encerramento de cada ano-calendário, o que acabou, a passos tortos, se repetindo sob a égide da lei atual (Lei 12.973/2014).

Mais precisamente, dispunha o artigo 74 da MP 2.158-35/2001, vigente à época dos fatos geradores, que:

Artigo 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.

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.

A constitucionalidade desse dispositivo, notadamente a “distribuição automática” dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2588), ação esta que, conforme resumiu o voto vencido do acórdão recorrido, da lavra da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, foi julgada pelo STF:

(...) com eficácia erga omnes e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

a) se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e b) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Dessa forma, o resultado da decisão seria o seguinte:

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia erga omnes e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Ao analisar a ementa da decisão proferida na ADIN 2588 verifica-se que, embora tenha suscitado a inconstitucionalidade na hipótese de tributação das controladas em países de tributação normal não foi obtida decisão definitiva quanto à esse ponto. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATADO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO).

APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 22 (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2Q do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que O dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial-MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; DF CARF MF Fl. 1484 Original Fl. 21 do Acórdão n.º 9101-006.772 - CSRF/1ª Turma Processo nº 16561.720132/2017-92 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais"; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei) 2.3.

A inconstitucionalidade do art. 74 par. 00., da MP 2.158-35/2001-de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001

Todavia, ao analisar a parte dispositiva da decisão, verifica-se que ela se restringe aos pontos mencionados anteriormente:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

De fato, a decisão proferida da ADIN 2588 não atingiu a tributação de empresas controladas e domiciliadas em países com tributação normal, isto é, países não considerados como paraísos fiscais. De igual modo não foi objeto de julgado vinculante a aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 em relação aos lucros auferidos por investidas sediadas em países que possuam com o Brasil Acordos ou Convenções para fins de evitar a dupla tributação da renda, como é o caso da Argentina.

Nessa situação, ou seja, sobre lucros de controladas domiciliadas na Argentina - país este que não é considerado paraíso fiscal e que possui acordo contra a dupla tributação da renda celebrado com o Brasil -, entendo que não é cabível a cobrança de imposto de renda brasileiro no modo piloto automático ou à luz do que dispõe o art. 74, justamente em face do artigo VII do tratado Brasil/Argentina, *in verbis*:

#### "ARTIGO VII

##### Lucros das empresas

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

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

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

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

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

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

Como se vê, o artigo 7º em questão outorga competência exclusiva para tributação dos lucros de uma sociedade residente em um Estado contratante a este Estado, fato este suficiente para, com fundamento no artigo 98 do CTN, afastar o comando legal do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 nesse caso concreto”.

Como bem observou a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no seu voto vencido proferido no acórdão ora recorrido:

Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria o artigo 98 do CTN determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha.

Sendo assim, as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709- RJ:

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.

(...)

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

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

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

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

que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

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

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

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

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

Da mesma forma, entendo inaplicável a tributação dos lucros da controlada Argentina com fundamento no artigo 10 do Tratado. Isso porque, como se verifica pela leitura do artigo acima transcrito, o seu alcance está restrito aos dividendos pagos. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão nº 9101-002.332:

(...)

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, do Decreto 78.976/82 – Tratado Brasil e Argentina serve como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP nº 2.15835/ 01, mostrando-se im procedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Argentina, objeto deste processo administrativo.

Nenhum reparo cabe a esse racional.

Tal como positivado, o artigo 74 da MP nº 2158-35/01 conflita diretamente com o disposto no artigo VII do Tratado, afinal ambas as regras direcionam-se ao lucro proveniente do investimento no exterior.

Ora, é evidente que, enquanto a lei interna busca atingir o resultado do exterior de uma forma ampla e indistinta, os tratados internacionais limitam esse alcance geral, bloqueando a tributação desse mesmo resultado nas situações acordadas no contexto das relações internacionais, como é o caso do lucro de investidas argentinas.

Admitir a generalidade da escolha do Legislador para tributar lucros do exterior no modo piloto automático, ainda que na forma de adição fiscal ao lucro brasileiro, causaria uma indevida colisão com as regras já negociadas pelo próprio Estado no combate a uma dupla tributação da renda, que devem se sobrepor.

Nesse sentido lecionam Alberto Xavier, José Henrique Longo e Sérgio André Rocha, respectivamente:

Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição à base de cálculo do imposto (lucro líquido da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado) dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária exclusiva<sup>5</sup>.

Se o Brasil é signatário da Convenção de Viena que prescreve a interpretação dos Tratados tendo em conta a boa-fé das partes (artigo 31), não é razoável (artigo 32) que se permita o uso de ficção em legislação de origem interna para fraudar o artigo 7º do Tratado que impede a incidência do IRPJ e da CSL sobre o lucro de controlada ou subsidiária na Espanha<sup>6</sup>.

... o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais<sup>7</sup>.

Digna de nota, também, é a seguinte passagem do voto de relatoria do ex Cons. Marcos Shigueo Takata no Acórdão nº 1103-001.122:

<sup>5</sup>XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 2010. P. 380.

<sup>6</sup>LONGO, José Henrique. O Lucro de Subsidiária no Exterior e o Tratado Internacional. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. 2007. P. 309.

<sup>7</sup>ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética. 2012. P. 408.

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

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

(...)

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

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

Prossigo.

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

(...)

Sobre o tema, aliás, sempre me manifestei contrário à tributação ora pretendida quando integrante da Turma Ordinária, conforme atesta, por exemplo, o Acórdão nº 1201-002.697.

Posteriormente, em sessão de 12 de novembro, esta C. 1ª Turma da CSRF, em julgamento do qual participei (Acórdão nº 9101-005.809), afastou a tributação em caso semelhante, de acordo com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004, 2005

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA FORA DE PARAÍSO FISCAL OU PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS NA APURAÇÃO DA INVESTIDORA BRASILEIRA. JULGAMENTO STF. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EFICAZ.**

No julgamento da ADI nº 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não

houve a deliberação e concordância necessárias sobre essa hipótese específica, dentro da matéria apreciada, para promover o controle de constitucionalidade concentrado pretendido pela Ação proposta, capaz de produzir efeitos erga omnes.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ONERAÇÃO DOS LUCROS PRÓPRIOS DA ENTIDADE ESTRANGEIRA. APLICAÇÃO DO ART. 7º. BLOQUEIO DAS NORMAS DOMÉSTICAS.

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de verdadeira norma CFC (Controlled Foreign Corporation rule) por considerar totalmente transparentes as empresas controladas e coligadas no exterior, mas não possui a justificativa e a finalidade típicas, antiabusivas, o que permitiria a sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas entre os Estados 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 posterior art. 74 da MP nº 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo uma norma de bloqueio que impede a incidência regular da legislação doméstica que promove tal oneração fiscal, prevalecendo, assim, o disposto no pacto internacional, como o previsto no comando do art. 98 do Código Tributário Nacional, reiteradamente confirmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Do voto condutor desse precedente, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que foi por mim acompanhado, extrai-se que:

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

(...)

No entender desse Conselheiro, que se alinha às citações acima colacionadas, é evidente e inquestionável estarmos diante da tributação do lucro auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido é a lição do ex-conselheiro e Professor Luís Flávio Neto (Relator do tão emblemático v. Acórdão nº 9101-002.332, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF e publicado em 14/07/2016, em que restou vencido por voto de qualidade, em robusto, profundo e histórico embate acadêmico com, o também ex-conselheiro e Professor, Marcos Aurélio Pereira Valadão) que objetivamente comenta e conclui sobre a regra da tributação dos lucros das empresas, dentro das disposições padrão da CMOCDE, como é no caso da Convenção firmada com a Argentina:

No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CMOCDE, 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-Países Baixos, em seu art. 7º.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos possam ser tributados pelo Estado da fonte, à alíquota máxima de 15%, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.

É o que se dá no art. 10º da Convenção Brasil-Países Baixos o qual estabelece que os dividendos pagos por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, pelos Países Baixos, à alíquota máxima de 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.

(...)

É possível compreender que, caso o Brasil e os Países Baixos houvessem consentido em permitir que as suas respectivas legislações domésticas CFCs incidissem à revelia do art. 7º do acordo de bitributação celebrado, teriam formalizado um protocolo ou outro instrumento hábil neste sentido.

(...)

Por meio das evidências colhidas dos contextos intrínseco e extrínseco (primário e secundário) do acordo Brasil-Países Baixos, adotado como exemplo para a análise do tema proposto, foi possível aferir que o art. 10 daquele tratado não se presta à tutela de tutela de “dividendos” fictos, mas apenas de “dividendos pagos”, exigindo-se, para tanto, efetiva transferência de titularidade dos recursos ou diretos da sociedade ao acionista.

(...)

11 A Tributação Brasileira dos Lucros de Empresas Controladas em Países com Acordo de Bitributação. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; COSTA, Alcides Jorge. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo : Quartier Latin, 2016. pp. 237 e 250.

Nesse cenário, todas as evidências analisadas corroboram com a conclusão de que a categoria de rendimentos onerada pela tributação brasileira dos lucros de controladas no exterior deve ser sob o escopo do art. 7 do acordo Brasil-Países Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordos de bitributação celebrados.

Como consequência, na presença do acordo Brasil-Países Baixos e potencialmente de outros tratados, a legislação brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior deixa de ter eficácia, pois o país de residência destas terá competência exclusiva para tributar os lucros de suas residentes (art. 7º). Nosso país, por sua vez, solenemente acordou exercer a sua

competência tributária quando dividendos forem pagos à controladora brasileira. Pacta sunt servanda. (destacamos)

Não se sustenta a afirmação que prevaleceu no v. Acórdão, ora recorrido, como singular fundamento para justificar a suposta inexistência conflito ou antinomia com os Tratados internacionais, de que não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal.

(...)

E, primordialmente, tais resultados positivos (lucros proporcionais) foram auferidos pelas próprias e individuais operações da entidade estrangeira, domiciliada na Argentina, apurados dentro de sua jurisdição fiscal e regras contábeis.

Ainda que se entenda, na verdade, estar se tributando lucro da empresa residente no Brasil – conforme vem sido defendido pela Fazenda Nacional -, os fundamentos por trás de tal entendimento acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda, contornem dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários inflados e indevidos a simples método contábil, pontualmente jurisdicizado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

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

(...)

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

Assim, uma vez claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP nº 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Argentina, efetiva-se o mencionado bloqueio normativo, mostrando-se im procedente o lançamento em relação aos lucros percebidos (...)

Esse mesmo entendimento também prevaleceu no Acórdão nº 9101-006.097, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

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

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Transcrevo a seguir parte do respectivo voto condutor, da Conselheira Livia De Carli Germano:

(...)

Dessa forma, não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior, mas sim estabeleceria a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio vale, no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 -- vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão -- foi literal ao dispor que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil", ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição da IN 213/2002 (art. 7º, §1º).

Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015, dentre outros).

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela lei brasileira de tributação universal, antes da Lei 12.973/2014, consistia nos lucros das coligadas e controladas no exterior.

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7º de tais acordos.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel<sup>8</sup> - em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

(...)

O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas)<sup>9</sup>.

Neste sentido, “é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior”<sup>10</sup>.

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque “O acórdão [do STJ] revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal.”

(...)

<sup>8</sup> VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

<sup>9</sup> SCHOUEIRI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.

<sup>10</sup> GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.

Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da atuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista os acordos de bitributação firmados entre Brasil e, respectivamente, Luxemburgo e Espanha.

Embora a análise desse último precedente tenha se dado sobre distintos Tratados (Espanha e Luxemburgo, e não Argentina), o raciocínio desenvolvido no julgado aplica-se perfeitamente à hipótese dos autos.

Feitas essas considerações, entendo que a tributação ora pretendida não se sustenta”.

Assim, uma vez tendo deixado claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, com arrimo no art. 74 da MP nº 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Argentina, Brasil-Chile, Brasil-Espanha, efetiva-se o mencionado bloqueio normativo, mostrando-se improcedente o lançamento em discussão.

Tal conclusão aplica-se tanto para a exação do IRPJ quanto para a de CSLL, tendo em vista possuírem a mesma fundamentação de incidência no lançamento de ofício, bem como por, expressamente, a norma interpretativa (modalidade que guarda eficácia retroativa) contida no art. 1125 da Lei nº 13.202/15 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

Ele acabou constando no enunciado da Súmula CARF nº 140: aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Quanto aos juros de mora e aplicação da Selic, não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo. As Súmulas CARF nºs 04 E 05 devem ser aplicadas:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Assim, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para exonerar o crédito tributário ante a prevalência dos tratados internacionais do Brasil com os países sede das coligadas (Argentina, Chile e Espanha).

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**

#### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

A Turma, por voto de qualidade, proferido na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º do PAF (Decreto nº 70.235, de 1972) divergiu da Relatora, Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça na matéria de mérito remanescente em discussão neste estágio processual, qual seja, a impossibilidade de tributação, no Brasil, de lucros apurados no exterior por coligadas ou subsidiárias de empresas brasileiras (controladoras), em razão de Tratados Internacionais para evitar dupla tributação firmados com os países onde se localizam as investidas, no caso, Argentina, Uruguai, Chile e Espanha.

No entender da recorrente, as disposições dos Tratados Internacionais se sobrepõem às normas da legislação interna. Mais, que *“segundo o artigo VII da Convenção estabelecida entre Brasil e os países contratantes, os lucros de uma empresa só serão tributáveis no Estado sede, a não ser que ela exerça suas atividades no outro Estado, por meio de estabelecimento nele situado”*.

Posição chancelada pelo voto da I. Conselheira, quando assenta que *“em que pese o bem fundamento entendimento da DRJ, em meu sentir a existência de Tratado Internacional com o país de localização da investida ilide a incidência da norma que consta do art 74 da MP 2.158-34/01 (e suas reedições). Ora, a aplicação do dispositivo em questão acaba por desrespeitar tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE (no caso, firmado entre o Brasil a Argentina, Chile e Espanha). Logo, não haveria se falar na imputação da*

*infração à Recorrente por ter deixado de adicionar ao lucro real de lucros auferidos no exterior por coligadas e controladas. Para melhor compreensão do meu ponto de visto, esclareço o seguinte”.*

Para seguir aduzindo que o artigo 74, da Medida Provisória 2.158-35/2001 (à época vigente) assumido pelo Fisco, *“trata de uma presunção legal para considerar automaticamente distribuídos os lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas, independente dela ter ou não ocorrido na prática. É dizer: ainda que os resultados permaneçam nas residentes estrangeiras, a Medida Provisória cria uma presunção jurídica que obriga as companhias controladoras brasileiras a adicionarem na base de cálculo do IRPJ e CSLL os respectivos resultados auferidos do exterior, ainda que não formem o resultado contábil e operacional da empresa brasileira”.*

E concluir peremptoriamente: *“Até aí, não há qualquer impedimento da legislação tratar o assunto dessa forma. As presunções e ficções são instrumentos que o ordenamento jurídico utiliza para criar suas próprias realidades, como afirma o Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>11</sup>. Não obstante, tal presunção não se aplica quando houver acordo internacional para evitar a dupla tributação da renda, como no caso dos autos”.*

Em 1º Piso, a DRJ improveu o pleito e manteve a autuação.

Alinho-me com a decisão *a quo*.

E explico.

Induvidoso que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação possuem regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais (CTN, art. 98).

Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica.

Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

Nesta senda, as convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no parágrafo 1º, do artigo 7º, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente:

---

<sup>11</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 11. ed. Noeses: Saraiva, 2021.

*“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável”.*

Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7º da Convenção Modelo (tradução livre):

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

*Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua **participação em sociedades domiciliadas no exterior**.*

*O art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, **a norma interna incide em contribuinte brasileiro**, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.*

É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições,

de maneira a evitar a dupla não tributação. Por elucidativo, transcreve-se, parágrafo 7º dos Comentários da Convenção-Modelo:

*" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.*

*7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "*

Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.

Nesse cenário, importante ainda analisar a distinção existente entre dois conceitos jurídicos, quais sejam, lucro auferido e lucro disponibilizado (**ou lucro distribuído ou ainda dividendo**), uma vez que tal distinção é de fundamental importância para fins de identificar, no âmbito dos Tratados, quais de suas normas aplicam-se ao tema sob exame.

"Lucro auferido" é aquele pertencente à própria pessoa jurídica, decorrente da consecução de suas atividades. Em outras palavras, lucro auferido é renda da própria pessoa jurídica.

"Lucro disponibilizado" (dividendo) é a parcela do lucro auferido pela pessoa jurídica a que têm direito os sócios ou acionistas em razão do capital nela investido. Em outras palavras, lucro disponibilizado é renda dos sócios ou acionistas da pessoa jurídica, sempre lembrando, que o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio de seus sócios ou acionistas, pelo denominado "princípio da entidade", adotado pelo Brasil e outros países.

Por outro lado, inexistente vedação constitucional a que União, obviamente por meio de lei, exija tanto o imposto de renda sobre o lucro auferido pela pessoa jurídica como sobre o lucro disponibilizado aos sócios ou acionistas.

Indo um pouco mais além, também não há vedação constitucional para que o Brasil exija imposto de renda sobre o lucro auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, na condição de contribuinte, desde que seja controlada por pessoa domiciliada no Brasil. Nesse caso a lei possivelmente exigiria da contribuinte no exterior o cumprimento de todas as obrigações acessórias relativas ao imposto de renda exigidas dos contribuintes aqui domiciliados, tais como inscrição no CNPJ, apresentação de DIPJ, DCTF etc. Provavelmente a lei também elegeria como responsável tributário do contribuinte no exterior, sua controladora no Brasil.

Ocorre que, embora outros países o façam, o Brasil preferiu, até o momento, abster-se de fazê-lo.

**O país adotou caminho diverso, preferindo tributar o lucro disponibilizado pela pessoa jurídica domiciliada no exterior à sua controladora domiciliada no Brasil.** Em outras palavras, o lucro auferido por controlada no exterior não é, até o momento, objeto de tributação pelo imposto de renda, daí porque a controlada no exterior também não é contribuinte desse imposto. Por outro lado, a controladora no Brasil é contribuinte do imposto de renda incidente sobre o lucro a ela disponibilizado por sua controlada no exterior.

**Essa a norma impositiva que trouxe o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ao estabelecer a disponibilização ficta dos lucros à controladora no país na data do balanço no qual tiverem sido apurados pela controlada no exterior, e não no momento de seu efetivo pagamento.**

Ademais, para que não parem dúvidas (especialmente porque é recorrente a posição assumida pelos contribuintes nestes casos), esclareça-se que o lançamento aqui discutido **não exige nenhum tributo da empresa alienígena, mas apenas da sociedade brasileira** e na proporção do quinhão que lhe cabe por deter participação no capital de sua congênere no exterior. O tratado veda a tributação do lucro na origem, mas não impede a tributação quando forem distribuídos ou postos à disposição dos sócios ou acionistas, ainda que estes sejam residentes do outro estado contratante.

Concluindo, ao contrário do afirmado pela recorrente, o a seguir transcrito artigo 7 da Convenção firmada entre o Brasil e o Chile para evitar a dupla tributação do imposto de renda não lhe socorre (como não socorre igualmente em relação aos demais países invocados – Argentina, Uruguai e Espanha):

### **CAPÍTULO III**

#### ***Tributação dos Rendimentos***

***(...)***

#### **ARTIGO 7**

##### ***Lucros das Empresas***

*1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na*

*medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*

*2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que o mesmo teria podido obter se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.*

*3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas necessárias e efetivamente realizadas para a consecução dos fins desse 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 mero fato de que este compre bens ou mercadorias para a empresa.*

*5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos desta Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.*

Como dito alhures, o art 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 trata da incidência do IRPJ sobre o lucro disponibilizado à controladora no Brasil por sua controlada no exterior. E a tributação desse lucro disponibilizado (ou dividendo) é expressamente autorizada pelo art. 10 da Convenção:

#### **ARTIGO 10**

##### **Dividendos**

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

*Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.*

*2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante em que resida a sociedade que os pague e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder de:*

*a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que controle, direta ou indiretamente, pelo menos 25 por cento das ações com direito a voto da sociedade que pague tais dividendos;*

*b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.*

*Este parágrafo não afeta a tributação da sociedade em relação aos lucros que dão origem ao pagamento dos dividendos.*

Para finalizar e a título exemplificativo, vale ver a jurisprudência deste Tribunal Administrativo Tributário Federal:

#### **TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.**

Segundo o artigo 10 da convenção firmada entre o Brasil e o Chile com vistas a evitar a dupla tributação do imposto sobre a renda, os dividendos distribuídos pela empresa controlada no Chile podem ser tributados em sua controladora no Brasil. (Ac. 1201001.024 – Relator Marcelo Cuba Netto – Sessão de 06/05/2014)

**IRPJ — CONTROLADA NA ESPANHA — LUCROS A PARTIR DE 2001 — MP 2158-34/2001 — TRATADO INTERNACIONAL —** O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído a controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado

distribuído. (Acórdão 108-08.765 — Relatora: Karem Jureidini  
Dias — Data da Sessão: 23/3/2006)