



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.720038/2013-08
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.774 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de outubro de 2023
Recorrente MOVER PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR EMPRESA CONTROLADA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. COMPATIBILIDADE COM A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INTERNA DO PAÍS.

Não são incompatíveis as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Não se trata de esvaziar o conteúdo do artigo 7º da convenção, mas sim de compatibilizá-lo com a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior que se insere na categoria de norma CFC, plenamente admitido pelo direito internacional. O que se tributa no Brasil os lucros auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, o que não é o mesmo que alcançar os lucros totais auferidos pela empresa situada em Luxemburgo, sujeita às regras de tributação daquele Grão-Ducado. A bitributação, no caso, é evitada pela norma brasileira que assegura a compensação integral do imposto pago no exterior, até o limite do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 3189 a 3254), interposto pela contribuinte em face do acórdão n.º 1201-001.464 (fls. 2922 a 2951), posteriormente integrado pelos acórdãos de embargos n.º 1201-002.100 (fls. 3123 a 3136) e n.º 1201-003.099 (fls. 3170 a 3174), proferidos pela 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção.

Dos acórdãos citados constam as seguintes ementas e respectivas decisões:

Acórdão de recurso voluntário n.º 1201-001.464:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

AÇÃO JUDICIAL. MESMO OBJETO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

MATÉRIA SUB JUDICE.

A Recorrente submeteu à apreciação da Justiça a aplicabilidade do art.74 da MP n.º 2.158-34, de 2001 e a exigência contida no art. 7º, § 1º, da IN SRF n.º 213, de 2002.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO

No momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil, na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras; se houve pagamento de tributo no exterior, este será considerado para fins de compensação com o tributo a ser pago no Brasil.

PERDA NA RECUPERAÇÃO DE INVESTIMENTO.

Ajustes introduzidos pela legislação societária para adequar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais, entre os quais impairment, ou perda na recuperação do valor do investimento, devem ser desconsiderados para fins de apuração do lucro real.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Deve-se cancelar lançamento de ofício a título de indevida compensação de valor inexistente de prejuízos fiscais, se não há nos autos elementos que confirmem a conclusão fiscal.

LUCRO NÃO COMPUTADO NO LUCRO REAL. RECOMPOSIÇÃO DO CÁLCULO DE IRPJ E CSLL

O IRPJ e a CSLL devidos sobre lucro que o contribuinte não havia computado no lucro real devem ser apurados mediante recomposição dos cálculos apresentados na DIPJ, considerando-se as deduções ali contidas e não contestadas na autuação.

IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA INDIRETA.

Inviável efetuar a compensação de impostos pagos por controlada indireta no exterior, se a Recorrente não apresentou elementos suficientes a provar que a controlada direta (controladora daquelas indiretas) já não os compensou em função de tratado para evitar bitributação existente entre os dois países, o da controlada indireta e da direta, e em virtude de incoerência entre os comprovantes e a apuração apresentada dos ditos impostos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso, nos termos da voto da relatora, vencidos os Conselheiros José Roberto e Ronaldo Apelbaum, que lhe davam provimento.

Acórdão de embargos n.º 1201-002.100:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

CONTROLADA INDIRETA. IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

Cabível a compensação de impostos pagos por controlada indireta no exterior, na proporção direta dos valores recolhidos e da participação na mesma, uma vez comprovados os recolhimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, nos termos do voto da relatora.

Acórdão de embargos n.º 1201-003.099:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO DE FATO. CABIMENTO.

Os Embargos de Declaração devem ser acolhidos para saneamento de erro de fato no julgado.

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

Ano-calendário: 2010

CONTROLADA INDIRETA. IMPOSTOS PAGOS EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

O imposto pago no exterior por controlada indireta é passível de compensação com o imposto pago no Brasil, na proporção direta dos valores efetivamente recolhidos e da participação na mesma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para corrigir o erro constante do v. acórdão embargado, de forma que o cálculo do imposto pago no exterior por controlada indireta, quando da liquidação do presente processo para fins de compensação com o imposto apurado no Brasil, considere o percentual da participação da CC Lux (32,94%) calculado em razão do recolhimento de EUR 9.158.925 efetuado pelas empresas do Grupo Cimpor sediadas em Portugal.

A contribuinte tomou ciência do acórdão de embargos n.º 1201-003.099 por via eletrônica, em seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, em 26/11/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 3185) e interpôs o recurso especial em 10/12/2019, (ermo de Solicitação de Juntada a fls. 3186), apontando divergência jurisprudencial em face das seguintes matérias:

- 1- Inaplicabilidade da legislação brasileira para apuração do resultado da controlada direta no domiciliada no exterior**
- 2- Aplicação do Tratado Brasil-Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação**

A admissibilidade do recurso especial foi examinada no despacho do presidente da 2ª Câmara (fls. 3369/3386), conhecendo-se tão somente da 2ª matéria, nestes termos:

[...]

Indicação da legislação objeto de divergência jurisprudencial

Primeira matéria – artigo 25, § 2º, inciso I, da Lei n.º 9.249/95

Segunda matéria – **artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo, aprovado pelo Decreto n.º 85.051/80**

Acórdãos paradigma - aspectos formaisPrimeira matéria

Acórdão n.º 1102-00.060 - processo n.º 16327.002171/2005-43 – sessão de 28/08/2009

Acórdão n.º 9101-003.650 - processo n.º 16561.000204/2007-18 – sessão de 04/07/2018

Segunda matéria

Acórdão no 1402-002.388 - processo n.º 16643.720021/2011-81 – sessão de 14/02/2017

Acórdão n.º 101-95.802 – processo n.º 16327.000112/2005-31 – sessão de 19/10/2009

Os paradigmas apresentados foram prolatados por colegiados distintos do que proferiu o acórdão ora recorrido. Consulta ao site do CARF indica que não foram reformados até a data de interposição do Recurso Especial1. Entendemos que os paradigmas não contrariam Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

[...]

III – Exame da admissibilidade do Recurso Especial

Feitas estas considerações, passamos ao exame das matérias de divergência invocadas.

[...]

Segunda matéria - aplicação do Tratado Brasil-Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação

O recurso propõe a divergência nestes termos:

37. Com efeito, no recurso voluntário, demonstrou a Recorrente que o artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação, aprovado pelo Decreto nº 85.051/80, constitui norma de bloqueio para a tributação de resultado auferido pela empresa estrangeira pelo Estado Brasileiro.

38. Contudo, no v. acórdão recorrido, foi encampado o posicionamento adotado pela fiscalização, no sentido de que o artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação não impediria a tributação dos lucros auferidos pela sociedade estrangeira no Brasil. (...)

(...)

39. No v. acórdão recorrido, prevaleceu o entendimento de que o previsto no artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação, aprovado pelo Decreto nº 85.051/80, não impediria que o Estado Brasileiro alcançasse pela tributação os lucros auferidos em território estrangeiro, pelo método da equivalência patrimonial.

40. É dizer, segundo o entendimento que prevaleceu no v. acórdão recorrido, o Tratado Brasil-Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação não representaria norma de bloqueio à tributação dos lucros auferidos no exterior.

41. Esse entendimento, contudo, é diametralmente oposto ao que restou nos vv. Acórdãos paradigmas, em que prevaleceu o entendimento de que os Tratados para Evitar a Dupla Tributação constituem verdadeiro bloqueio para que sejam tributados, no Brasil, os lucros auferidos pelas controladas domiciliadas no exterior.

42. Com efeito, no v. Acórdão nº 1402-002.388 (doc. 03), a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamentos do CARF decidiu que o Tratado Internacional para Evitar a Dupla Tributação afasta a tributação doméstica, em prevalência do pacto internacional. (...)

(...)

44. Nesse mesmo sentido, é o entendimento que prevaleceu no v. Acórdão nº 101-95.802 (doc. 04) (...)

(...)

46. A propósito dos paradigmas apontados, ainda que não tratem especificamente do Tratado Brasil-Luxemburgo, vale destacar o que já foi decidido nessa C. 1ª Turma da CSRF, no sentido de que “não requer o art. 67 do RICARF precisa identidade de fatos, mas semelhança entre estes. A questão a ser analisada no acórdão recorrido e no paradigma é a mesma: aplica-se um acordo de bitributação aos resultados auferidos por uma empresa estabelecida no exterior, no caso desta ter se mudado para o país com o qual o Brasil possui acordo de

bitributação (...)?" (Acórdão n.º 9101-003.650, Rel. Conselheiro Luís Flávio Neto)."

Destacam-se os trechos do acórdão recorrido que representam o entendimento do colegiado a quo acerca da matéria:

3.2 TRATADO BRASIL E O GRÃO-DUCADO DE LUXEMBURGO PARA EVITAR A DUPLA ATRIBUIÇÃO

105. Trazem-se aqui resumo dos argumentos apresentados pela PFN em suas Contrarrazões e os quais se adota neste voto.

(...)

106. Acerca do Tratado para Evitar Bitributação, Brasil-Luxemburgo, o art. 7º, determina que somente o Estado Contratante onde está sediada a empresa poderá tributá-la; porém falta um conceito essencial para se estabelecer a relação jurídico-tributária, qual seja: explicitar o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país. E o parágrafo 2º do art. 3º prevê uma regra residual, qual seja: deve ser observada a legislação interna do Estado Contratante quando não estiverem presentes, no texto do Tratado, a definição de algum termo ou expressão; portanto, a definição de lucro na autuada deve ser obtida no ordenamento jurídico brasileiro art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, que remete aos arts. 21 e 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, e que consagram o princípio da universalidade ou da tributação em bases universais, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988.

107. A novidade trazida pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, foi estabelecer que a tributação dos lucros das controladoras e coligadas situadas no Brasil, auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior, seguiria o regime de competência. O fundamento para essa inovação, é bom ressaltar, encontra-se no § 2º do art. 43 do CTN, que autorizou o legislador a estabelecer o momento em que ocorrerá a disponibilização dos rendimentos oriundos do exterior.

108. Tanto o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, como o art. 24 da Lei n.º 9.249, de 1995, apresentam o mesmo conceito para lucro real, no sentido de que a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL levará em conta os rendimentos auferidos no exterior e ambos dispositivos têm como objeto os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil.

109. Implica dizer que os valores disponibilizados pelas controladas ou coligadas estrangeiras devem ser qualificados como lucros da controladora residente no Brasil – nos termos do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

110. Que é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo Brasil ao adotar o seu regime CFC (*Controlled Foreign Corporation*). Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal.

(...)

112. E o § 7º do art. 1º, da IN SRF n.º 213, de 2002, determina: "Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados

pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.”. Implica dizer que, no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras e, se realmente houve pagamento de tributo no exterior, isso será relevante apenas em um segundo momento, vale dizer: os impostos pagos no exterior somente terão importância para fins de compensação com o tributo a ser pago no Brasil.

(...)

114. Dessa maneira, se o temor da contribuinte é que a renda auferida por intermédio das controladas residentes no exterior seja tributada mais de uma vez, basta que apresente o comprovante dos tributos pagos no país estrangeiro. Com isso, restará afastada a indesejada dupla tributação.

115. Mas, até o momento da autuação, a realidade da contribuinte era a seguinte: (a) a controlada no exterior auferiu lucro e não o tributou; (b) a controladora residente no Brasil reconheceu em sua contabilidade a parcela desses lucros que lhe pertencia, por meio da aplicação do MEP; (c) seguindo a sua interpretação dos Tratados para evitar a dupla tributação e da legislação brasileira, a controladora não ofereceu à tributação os lucros obtidos por intermédios das suas controladas no exterior.

116. Diante desse contexto, fica claro resultado pretendido pela contribuinte, vale dizer, não incorrer em tributação no exterior e tampouco no Brasil.

117. E conclui que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é autêntica norma CFC e está em perfeita harmonia com o art. 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo. Isso porque aquele dispositivo apenas estabeleceu que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao art. 7º do Tratado.”

(grifamos e destacamos)

Observa-se que o acórdão recorrido acolheu os argumentos da Procuradoria da Fazenda, basicamente no sentido de que não há descumprimento do Tratado Brasil-Luxemburgo porque os tributos lançados incidem sobre o lucro da empresa brasileira (controladora), e não sobre lucros da empresa estrangeira (controlada). Apenas, a lei brasileira estabeleceu que a parcela (dos lucros da controlada) que cabe à controladora brasileira se considera disponível para esta última na data em que registrados no balanço da investida.

Sendo este o entendimento do acórdão recorrido, passamos ao exame dos paradigmas, reproduzindo trechos relevantes e suficientes para compreensão das decisões no que concerne à matéria.

O paradigma nº 1402-002.388 examina a tributação de lucros provenientes de controlada estrangeira, à luz do Tratado Brasil-Argentina. O entendimento vencedor foi de que o pacto internacional se sobrepunha às disposições do art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com o art. 74 da MP nº 2.158/01. *In verbis*:

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, em seu profundo e preciso voto como de costume apenas em relação às exigências tributárias referentes aos lucros percebidos pelas empresa argentinas (...)

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

É **para essa função antielisiva ou de correção de “abusos”** que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em **jurisdição de baixa tributação** e/ou **que realiza preponderantemente rendimentos passivos**, como lucros auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas daquelas sociedades, tornando-as **transparentes**. Aí há uma **finalidade antielisiva ou antielusiva**.

Isso não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação

favorecida, nem que seus lucros sejam representativos majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, não possui função antielisiva ou de correção de “abusos”.

(até este ponto, destaques originais)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

[transcrição de artigos do Tratado Brasil/Argentina]

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(destacamos)

O paradigma no 101-95.802, por sua vez, se pronuncia acerca da tributação de lucros oriundos de controlada situada na Espanha, à luz do tratado firmado pelo Brasil com aquele país. No voto condutor, lê-se:

“Neste processo cuida-se a tributação dos lucros auferidos pela Eagle nos anos-calendário de 2000 e 2001, por intermédio de suas controladas no exterior, Jalua e Brahmaco.

A tributação dos lucros auferidos por intermédio de controlada no exterior foi sucessivamente tratada nas leis 9.249/95, 9.532/97 e na MP 2.158-35, de 2001, como a seguir analisado.

(...)

(...) a partir da MP 2.158/2001, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros efetivamente disponibilizados (dividendos distribuídos), mas sobre os lucros apurados no balanço.

(...)

(...) a Recorrente invoca o acordo internacional firmado com a Espanha, que deve ser observado em relação aos lucros auferidos por intermédio de sua controlada situada na Espanha (Jalua), e que tem disposições específicas para regular a tributação de lucros (artigo 7) e de dividendos (artigo 10).

(...)

[transcrição de artigos da Convenção Brasil/Espanha]

De acordo com o artigo 7, **os lucros de sociedade residente na Espanha**, e não atribuíveis a atividades exercidas por intermédio de estabelecimento permanente no Brasil, **são tributáveis na Espanha**. A tributação no Brasil poderá ocorrer por ocasião do pagamento sob forma de dividendos.

De acordo com o artigo 10, os dividendos pagos por uma sociedade residente na Espanha a um residente no Brasil são tributados no Brasil, podendo ser também

tributados na Espanha de acordo com a lei desse país, até o limite de 15% do dividendo.

O artigo 23 só tem aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes. Seus parágrafos 3 e 4 tratam, exatamente, da hipótese de pagamento de dividendos, em que a convenção admite a tributação pelos dois Estados.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, **em relação à Jaluá**, os rendimentos objeto da exação sob exame correspondem **aos seus lucros** contabilizados até 31/12/2001 e não disponibilizados até 31/12/2002.

Se definido que tais rendimentos não podem ser particularizados como dividendos, enquadrando-se apenas no conceito mais amplo de lucros, a tributação fica de imediato afastada.

(...)

(...) concluo que a tributação com fulcro no art. 74 da MP n.º 1.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7 da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jaluá, enquanto não disponibilizados.”

Em que pese as decisões comparadas examinarem a matéria sob a égide de diferentes tratados internacionais, e recorrerem a disposições específicas dos tratados a fim de formar convicção sobre possível conflito entre estes e a legislação tributária brasileira, ainda assim consideramos que existe divergência jurisprudencial relevante frente ao acórdão recorrido.

É certo que o acórdão recorrido e os paradigmas interpretaram os mesmos dispositivos da legislação tributária brasileira. Também é certo que os acordos internacionais examinados no presente processo e nos paradigmas têm como objetivo comum evitar a dupla tributação.

A divergência consiste em os paradigmas entenderem que a legislação tributária brasileira tem por efeito a tributação dos lucros da controlada estrangeira. O acórdão recorrido, por seu turno, entende que a legislação tributária nacional não tributa lucros da empresa estrangeira, mas sim lucros da controladora nacional, oriundos de sua participação na controlada estrangeira.

Neste sentido, entendemos que os paradigmas evidenciam dissídio quanto à segunda matéria suscitada.

IV – Conclusão

Pelo exposto, propomos que **SEJA DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial do sujeito passivo, apenas no que tange à segunda matéria de divergência – **“aplicação do Tratado Brasil-Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação”**.

À consideração do Sr. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, apenas

admitindo, como matéria de divergência, a “**aplicação do Tratado Brasil-Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação**”.

[...]

Cientificada da admissibilidade parcial do recurso especial a contribuinte apresentou agravo da decisão, tendo sido rejeitado por meio do despacho da Presidente da CSRF (fls. 3412/3424).

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência do recurso especial da contribuinte e de sua admissibilidade parcial (fl.3431), esta ofertou contrarrazões (fls. 3432/3482), na qual defende a manutenção do acórdão recorrido na medida em que o art. 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo não é incompatível com o art. 74 da MP. Nº 2158-35, de 2001, concluindo que “*o lucro objeto de tributação pertence efetivamente à controladora residente no Brasil e, igualmente, não haveria a suposta “tripla tributação” da mesma renda*”.

Após a manifestação da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou requerimento (fls. 3486/3493) em face do despacho de agravo, apontando a existência de lapso manifesto naquele despacho na análise da primeira matéria do seu recurso, que não foi admitida, pedindo a revisão do mesmo e que fosse acolhido o agravo.

A presidente da CSRF rejeitou a alegação da contribuinte e reiterou as conclusões do despacho de agravo por meio do despacho de fls. 3497/3501.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A PFN não contestou o conhecimento do recurso em suas contrarrazões.

Não obstante, tenho acompanhado o posicionamento de parte dos membros deste colegiado no sentido de rejeitar o Acórdão n.º 1402-002.388 como hábil para caracterizar a divergência na matéria em questão, posição reiterada nesta mesma sessão de julgamento por ocasião do exame do recurso especial no processo n.º 16561.720050/2017-48, sob a relatoria do d. conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que se manifestou, *verbis*:

[...]

Quanto ao apelo do Contribuinte, a Fazenda Nacional não opôs resistência ao seu conhecimento.

No que diz respeito ao paradigma n.º 101-95.802, já me manifestei diversas vezes quanto à sua adequação para fins de divergência aventada por contribuintes em seus recursos versando sobre a tributação de lucros auferidos no exterior.

Contudo, no que diz respeito ao paradigma n.º 1402-002.388, em diversos julgados acompanhei a divergência aberta pela Conselheira Edeli Pereira Bessa em razão das peculiaridades examinadas naquele julgado, como, por exemplo, no Acórdão n.º 9101-006.243¹. Por concordar integralmente com os fundamentos da declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, adoto-os como razões de decidir para não admitir o Acórdão n.º 1402-002.388 como formado de dissídio jurisprudencial:

A I. Relatora conheceu do recurso especial da Contribuinte sob o entendimento de que a aplicação do racional do paradigma n.º 1402-002.388 reformaria o recorrido por conceber o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina como norma de bloqueio da tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

Contudo, discorda-se de sua premissa, constituída a partir de discussões estabelecidas a respeito do referido paradigma no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9101-004.060, de que o diferencial suscitado por ocasião daquele debate não poderia afetar esta análise de conhecimento, porque significaria exigir de terceiros o conhecimento de peculiaridades não mencionadas no voto condutor do paradigma. Em verdade, como se demonstrará adiante, tais peculiaridades foram expressas em declaração de voto juntada ao paradigma e os

¹ Sessão de 09/08/2022. Participaram do julgamento: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira.

Votaram por rejeitar o paradigma 1402-002.388 os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

votos diferenciados manifestados pelos demais Conselheiros daquele Colegiado permitem validamente concluir que outra foi a matéria discutida naqueles autos. Para além disso, o diferencial presente no paradigma foi reafirmado em julgamento de recurso especial contra ele interposto, publicado em acórdão anterior à interposição do recurso especial sob exame.

Necessário, primeiro, historiar que referido paradigma já se prestou à caracterização de dissídios semelhantes, apreciados nos Acórdãos n.º 9101-004.76313 e 9101-005.80914, e em ambos conhecidos de forma unânime, com votos favoráveis desta Conselheira. Contudo, no primeiro precedente, a ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner ressaltou que:

Quando à outra matéria admitida ("impedimento à tributação dos lucros provenientes da Sadia GMBH, por força do Tratado Brasil-Áustria"), verifica-se que o mesmo paradigma (Acórdão n.º 1402-002.388) foi apresentado em recente acórdão da CSRF, em que o recurso de outro contribuinte foi admitido por maioria de votos (Acórdão n.º 9101-004060, de 12/03/2019). Em que pese ter sido vencida quanto ao conhecimento naquele caso, curvo-me à decisão da maioria do colegiado que considerou a similitude suficiente para conhecer do recurso a partir desse paradigma. De fato, as discussões estabelecidas para fins de divergência acerca da prevalência ou não dos acordos internacionais em detrimento da aplicação da legislação nacional pautaram-se nas respectivas análises de tratados assinados pelo Brasil com países distintos, porém ambos seguindo a redação da Convenção-Modelo da OCDE e com disposições essencialmente semelhantes.

Como mencionado pela I. Relatora, o ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei também divergiu do conhecimento do recurso especial no citado Acórdão n.º 9101-004.060, declarando voto nos seguintes termos:

Com o devido respeito, a presente declaração de voto se presta a esclarecer porque, a meu entender, o recurso especial sob análise não deveria ser conhecido, também, quanto à matéria "prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna".

O acórdão paradigma n.º 1402-002.388 (e-fls. 2.401 a 2.439), apresentado para caracterizar a divergência sobre este tema, não poderia ter sido admitido porque, infelizmente, o entendimento expresso em sua ementa, não traduz ou representa o real conteúdo do que restou discutido naquele julgamento.

Digo isso porque naquele julgamento – sessão de 14 de fevereiro de 2017 – eu compunha a 2ª turma ordinária, da 4ª câmara, da 1ª seção. Inclusive, naquele acórdão, fiz declaração de voto justamente para esclarecer que o cerne da discussão naquele caso não era a aplicação dos tratados internacionais na legislação tributária interna em si, mas discutia-se, na verdade, o critério e coerência da atuação. Reproduzo abaixo, a mencionada declaração:

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

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

Especificamente em relação às empresas na Argentina, a fiscalização entendeu aplicável o Tratado para evitar a bitributação, firmado entre o Brasil e a Argentina, para deixar de lançar créditos de IRPJ em relação à AB&P, mantendo

apenas a cobrança da CSLL pois, segundo a autoridade autuante, o tratado não teria alcance sobre esta contribuição social, considerando que, ao tempo da celebração do tratado, este tributo não havia sido criado.

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

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

Diante disso, este Conselho, a meu ver acertadamente, revendo o fundamento do lançamento no caso concreto, resolveu cancelar a cobrança da CSLL, pois o fato da contribuição não estar prevista expressamente no tratado se deu em virtude de que a lei que criou o tributo (Lei 7689/89) não existia ao momento da celebração do acordo internacional.

Nesta linha de entendimento, sendo a CSLL tributo incidente sobre o lucro das empresas, o tratado passa a ser eficaz também em relação ao "novo" tributo. Esta tese se reforça na medida em que todos os tratados firmados posteriormente a 1989 contemplaram expressamente a CSLL em seus termos.

Mas não é só.

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

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

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

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

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

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

Em outras palavras: Se a empresa norte-americana fosse considerada válida, apenas eventuais tratados ou regras brasileiras aplicáveis (compensação, por

exemplo) entre o Brasil e os EUA (na relação MARFRIGBLUE) e de outro lado, entre os EUA e a Argentina (na relação BLUEQUICK) seriam aplicáveis.

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

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

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

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

[...]

Desta forma, registro aqui meu posicionamento no sentido de que o acórdão paradigma n.º 1402-002.388 não é apto para o conhecimento do recurso especial do contribuinte, na medida em que trata de outra matéria, e não a discutida nos presentes autos.

Tal assertiva se confirma no simples exame do Recurso Especial apresentado neste mesmo paradigma, que foi admitido não pela questão dos tratados, mas pelo critério jurídico do lançamento, e também por este motivo foi mantido.

Diante do enfático apontamento no sentido de que aquela Turma tinha o entendimento majoritário de que o tratado Brasil-Argentina não impediria em tese, em nenhuma das hipóteses de incidência analisadas naqueles autos, quer em relação ao IRPJ, quer em relação à CSLL, cabe observar, com mais vagar, como a decisão daquele Colegiado foi expressa no paradigma:

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

Centrando foco na decisão acerca dos lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” e “AB&P”, tem-se, como referido na declaração de voto antes transcrita, que a primeira é controlada indireta situada na Argentina, considerada controlada direta mediante desconsideração da intermediária situada em Delaware, enquanto a segunda é controlada direta, também situada na Argentina. Os lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” foram tributados pelo IRPJ e pela CSLL, mas a autoridade julgadora de 1ª instância atribuiu-lhe a mesma isenção, no âmbito do IRPJ, que a autoridade lançadora havia reconhecido na tributação dos lucros auferidos por intermédio de “AB&P”, em razão do Tratado firmado entre Brasil e Argentina. O recurso de ofício neste ponto foi improvido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone. Já no âmbito do recurso voluntário tem-se: i) o voto do relator Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que mantinha integralmente as exigências de CSLL; ii) os votos dos Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Paulo Mateus Ciccone que cancelavam a exigência de CSLL relativa à controlada direta “AB&P”; e iii) o voto do redator ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que cancelou integralmente ambas exigências em razão do reconhecimento do Tratado Brasil-Argentina como norma de bloqueio, acompanhado sem ressalvas pelos ex-Conselheiros Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, e apenas em suas conclusões pelos ex Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente) e Demetrius Nichele Machei.

É válido concluir que a negativa de provimento ao recurso de ofício e o provimento do recurso voluntário acerca da incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de “Quick Foods” se deram pela discordância do ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Presidente) em relação ao voto do relator, porque se diverso fosse seu entendimento, o recurso de ofício seria provido por qualidade, e os fundamentos do voto vencedor não prevaleceriam, ainda que três fossem as adesões naquele sentido. De toda a sorte, recorde-se que no provimento do recuso voluntário a maioria foi alcançada com a adesão do voto do Presidente e do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, mas sob distintos fundamentos, expressos na declaração de voto deste último.

Em discussões semelhantes, esta Conselheira tem concluído que na análise da similitude dos casos comparados, para avaliação da existência do dissídio jurisprudencial, devem ser consideradas as circunstâncias fáticas específicas do caso apreciado e que foram determinantes para a decisão do Colegiado. E assim já fez, inclusive, com o reforço de outro julgado contemporâneo do mesmo Colegiado sobre a matéria, conforme voto declarado no Acórdão nº 9101-005.767:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator no conhecimento do recurso especial da Contribuinte, mas divergiu no mérito, para negar-lhe provimento.

De fato, diversamente de outros litígios apreciados na mesma reunião de julgamento, no presente caso o recurso especial deve ser CONHECIDO porque a discussão estabelecida nos acórdãos comparados, acerca da repercussão do valor de frete, seguro e tributos incidentes na importação, cujo ônus tenha sido do importador, teve em conta o mesmo referencial normativo, vez que nos períodos de apuração atuados (ano-calendário 2009, no recorrido, e ano-calendário 2007, no paradigma) já estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 243/2002.

Interessante notar que o paradigma aqui admitido foi editado pelo mesmo Colegiado que proferiu o paradigma nº 1402-003.275, este rejeitado para caracterização da divergência suscitada em recurso especial interposto nos autos de outro processo administrativo analisado nesta mesma sessão de julgamento (16357.002064/2005-15 – Bridgestone do Brasil Indústria e Comercio Ltda15),

fundando-se o não conhecimento do recurso especial na premissa de que os acórdãos comparados se debruçaram sobre cenários legislativos distintos.

De fato, embora ambos acórdãos tenham adotado posição favorável à pretensão dos sujeitos passivos no tema em referência, vê-se que no paradigma destes autos - Acórdão n.º 1402-002.814 -, os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Evandro Correa Dias e Leonardo Andrade Couto foram restaram vencidos em face do provimento dado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, cujo voto, no ponto em debate, trouxe a mesma doutrina citada naquele paradigma e também referiu a Instrução Normativa SRF n.º 38/97, mas com o acréscimo de que a mudança legislativa posterior não foi capaz de alterar a racionalidade por detrás das regras de preço de transferência. Já no paradigma antes referido - Acórdão n.º 1402-003.275 - os Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias acompanharam o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves que, embora citando como fundamento o mesmo voto aqui apresentado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, dele destacou a referência específica ao tratamento facultativo do ajuste, como estabelecido na Instrução Normativa SRF n.º 38/97, tendo em conta exigência pertinente ao ano-calendário 2000. A concordância dos Conselheiros Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias, bem como o destaque à legislação específica, evidenciam que a interferência da interpretação veiculada na Instrução Normativa SRF n.º 38/97 foi determinante para a decisão adotada no Acórdão n.º 1402-003.275, enquanto a prevalência da Instrução Normativa SRF n.º 243/2002 resultou em votos divergentes dos mesmos Conselheiros no Acórdão n.º 1402-002.814.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF, em seu Anexo II:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. [...] § 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria. [...]

Esta Conselheira, assim, tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de decisões de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos votos condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que afetam a decisão da matéria, não basta a constatação de que alguma passagem do voto condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A decisão do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do contexto fático analisado em conjunto com os fundamentos do voto condutor do julgado e com a formatação do voto dos demais Conselheiros que acompanharam o voto condutor. Ou seja, decisão, nos termos regimentais, não é, apenas, o voto condutor do acórdão, mas sim o conjunto de votos da maioria que faz desse voto o condutor do acórdão.

No paradigma n.º 1402-002.388 resta fora de dúvida que o Presidente do Colegiado e o Conselheiro que declarou seu voto somente acompanharam o Conselheiro redator do voto vencedor em suas conclusões porque estavam frente a acusação fiscal que excluía do litígio a discussão acerca de o Tratado firmado entre Brasil e Argentina impedir, ou não, a incidência sobre os lucros tributados, vez que submetido àquele Colegiado, em sede de recurso voluntário, apenas, o debate quanto à eficácia do acordo em relação à incidência da CSLL, mormente tendo em conta que a divergência do Presidente em relação ao voto do Conselheiro Relator na apreciação o recurso de ofício consolidou a interpretação da autoridade julgadora de 1ª instância de que o lançamento em questão deveria ser examinado sob o pressuposto adotado pela autoridade fiscal, ou seja, de que o Tratado firmado entre Brasil e Argentina impediria a incidência do IRPJ sobre os

lucros auferidos no exterior pela empresa brasileira. A decisão do outro Colegiado do CARF, assim, afasta a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos por intermédio da investida de “Quick Foods” porque a própria autoridade fiscal reconheceu, em face da outra investida situada na Argentina, isenção de IRPJ com base no Tratado Brasil-Argentina, efeitos que, assim, deveriam ser estendidos a ambas investidas, inclusive em relação à CSLL.

Adicione-se que à mesma conclusão chegou este Colegiado ao apreciar recurso especial interposto contra este paradigma. A ementa do Acórdão n.º 9101-003.664 é expressa neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2006, 2007 ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO. ART. 7º.
LUCROS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO DO
LANÇAMENTO.

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

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

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

Destaque-se que referido julgado foi publicado em 27/09/2018, antes da interposição do recurso especial aqui sob exame, ocorrida em 10/06/2019 (e-fl. 1653). Assim, para além de o próprio paradigma n.º 1402-002.388 trazer as evidências suficientes dos contornos específicos do debate lá estabelecido, tem-se que quando a Contribuinte o selecionou para demonstração da divergência já havia, em acréscimo, a interpretação desta 1ª Turma da CSRF acerca daquela distinção.

No presente caso, a Contribuinte pretende afastar a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de investidas situadas nos Países Baixos e na Áustria, acerca dos quais a autoridade fiscal afirmou a tributação pelo IRPJ e CSLL na data da apuração do balanço da investida, sob a premissa de que tal tributação não seria afastada pelos tratados e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Neste cenário, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente tais exigências. O debate no Colegiado a quo, por sua vez, ficou limitado à necessidade de observância, ou não, dos tratados internacionais na tributação de lucros auferidos por intermédio de investidas situadas na Áustria e nos Países Baixos: enquanto o voto do redator do voto vencedor, ex-Conselheiro Roberto Silva Junior, conclui que não há conflito entre o art. 74 da MP n.º 2.158-35 e o artigo 7 dos tratados firmado entre Brasil e Países Baixos e Brasil e Áustria, os votos dos Conselheiros divergentes se alinharam ao voto da relatora, ex Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto no sentido da prevalência da norma internacional, em caso de conflito, diante de sua especificidade.

Não é possível deduzir, assim, que o outro Colegiado do CARF decidiria a questão em tela de forma diferente. A discussão lá estabelecida tinha outros parâmetros fáticos.

Conclui-se, do exposto, que o acórdão recorrido e o paradigma n.º 1402-002.388 se distinguem em pontos determinantes para a decisão dos Colegiados acerca da repercussão, no âmbito das incidências sobre lucros auferidos por intermédio de

controlada no exterior, de acordos internacionais firmados pelo Brasil com o país de domicílio da investida. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Desse modo, encaminho meu voto para CONHECER, quanto à matéria que obteve seguimento, do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação ao segundo paradigma, acórdão n.º 101-95.802, nos termos dos fundamentos do despacho de admissibilidade.

[...]

Adoto os mesmos fundamentos para conhecer do recurso especial da contribuinte apenas com base no Acórdão paradigma 101-95.802.

Não obstante, a maioria do colegiado houve por bem conhecer da divergência também em face do Acórdão paradigma n.º 1402-002.388, nos termos da declaração de voto, ora juntada, proferida pelo d. conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Ante ao exposto, voto por conhecer do recurso especial.

Mérito

No mérito a recorrente defende, em linha com o pronunciamento da 1ª Turma do STJ no Resp. n.º 1.325.709/RJ, que a tributação de lucros da CC Lux no caso concreto, afronta o Tratado Brasil e Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação, para se tornarem operantes e eficazes, estipulam mecanismos para evitar tanto a dupla tributação, quanto a evasão fiscal.

Sustenta que o primeiro objetivo declarado dos Tratados é o de evitar a dupla tributação e com isto, o fato é que um Estado Contratante deverá, de alguma forma e em algum momento, abrir mão de receita tributária, embora esta não seja gratuita, por ser geralmente compensada por renúncias do outro Estado Contratante.

Nesse sentido, o tratado em questão estabelece em seu artigo 7ª que estabelece uma regra exclusiva de tributação, na qual cabe ao país em que são explorados os negócios pela sociedade e obtidos os lucros o direito de tributar. Desta forma, o art. 7º do tratado em questão deve ser lido, no presente caso, como: “*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante (CC Lux) só são tributáveis nesse Estado (Luxemburgo)*”.

Argumenta que esta foi a opção do Brasil e de Luxemburgo para evitar a dupla tributação e deve ser respeitada, de forma que se o lucro for oriundo de empresa estabelecida em Luxemburgo (CC Lux), este lucro somente pode ser lá tributado, não importando a forma ou mecanismo de atribuição deste lucro para a empresa brasileira detentora do investimento na empresa luxemburguesa: seja por transparência fiscal, imputação de lucros, ou disponibilidade ficta.

Na esteira desses fundamentos, conclui, *verbis*:

115. Assim, e considerando-se que o caso concreto não envolve a atuação de estabelecimentos permanentes no exterior (mas sim de pessoa jurídica regularmente constituída de acordo com as leis de Luxemburgo), e que tampouco ocorreu o pagamento de dividendos para a empresa brasileira, **é inquestionável que os lucros da CC Lux (se existentes!) somente poderiam ser tributados em Luxemburgo**, por força da correta interpretação do artigo 7º do Tratado Brasil e Luxemburgo.

116. Diante do exposto, a tributação dos lucros auferidos pela **CC Lux**, materializada pelos autos de infração ora impugnados, não pode prosperar, sob pena de violação ao artigo 7º do Tratado Brasil e Luxemburgo.

A recorrente refuta o entendimento dado pela Solução de Consulta Cosit n.º 18, que teria sido adotada pelo acórdão recorrido para afastar a aplicação do tratado em questão ao presente caso, apontando que os tratados deveriam ser interpretados de boa-fé, conforme estabelecido na Convenção de Viena sobre o “Direito dos Tratados”, à qual o Brasil aderiu e que foi promulgada por meio do Decreto n.º 7.030/09.

Sustenta que o efeito da interpretação trazido no acórdão recorrido ao afastar o Tratado é a existência de tripla tributação, *verbis*:

131. Primeiro, o lucro seria tributado pelo país de residência da empresa que gerou o lucro (Luxemburgo). Depois, este lucro seria tributado, de imediato, pelo país de residência dos sócios da empresa que gerou o lucro (no caso, Brasil).

132. E, por fim, este lucro seria posteriormente tributado na fonte quando de sua efetiva distribuição, na forma de dividendos, aos sócios da empresa investida (art. 10 do Tratado), por ambos os países signatários.

Aduz que, ao contrário do que defende o acórdão recorrido, as grandezas tributadas são exatamente as mesmas: os lucros apurados pela CC Lux, pois a origem dos lucros é uma só, de modo que não se sustenta a alegação de que os lucros ora tributados não guardariam relação com os lucros da empresa luxemburguesa.

Alega que “os Comentários da OCDE transcritos no Termo de Verificação Fiscal não se aplicam ao caso do Brasil, cuja legislação a respeito da “tributação em bases universais” não guarda relação com as normas CFCs, pelo simples motivo de que, pelas regras CFCs, a tributação dos lucros auferidos no exterior no momento da mera apuração dos lucros é a exceção”.

Nesse sentido, aponta que “a tributação no Brasil opera-se tão logo o lucro no exterior é auferido (art. 74 da MP n.º 2.158-35/01), independentemente de sua origem (paraíso fiscal ou país de alta tributação) e de sua natureza (decorrente de atividade operacional ou não)”, de sorte que inexistente regra CFC em nosso ordenamento jurídico.

Pois bem.

Já tive a oportunidade de examinar a questão relacionada à aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo no Processo n.º 16327.720623/2016-25 junto à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao proferir o voto vencedor no Acórdão n.º 1302-004.329, de 11 de fevereiro de 2020, o qual peço vênha para transcrever como razão de decidir do presente caso:

Da Tributação dos Lucros no Exterior

No que concerne a primeira matéria o D. relator acolheu o argumento trazido pela recorrente quanto à prevalência do tratado entre o Brasil e Luxemburgo sobre a regra de tributação prevista no art. 74 da MP. 2158-35/2001.

Conforme sintetizado no relatório, a recorrente alega que o lançamento não observou as disposições do tratado celebrado entre o Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para prevenir a dupla tributação em matéria de imposto de renda.

Defende que o art. 7º do tratado em questão determina que os lucros de uma empresa domiciliada em um dos países contratantes só pode ser tributado nesse país, ficando excluída, conseqüentemente, a competência do outro país para tributar os mesmos lucros.

Aduz que a interpretação proposta pela autoridade fazendária contraria a razão histórica e a própria finalidade do art. 7º do tratado (combate à tributação automática de controladas), esvaziando o seu conteúdo.

Conclui que, em se tratando da tributação dos lucros de controladas domiciliadas em Luxemburgo, a regra do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24/08/2001, é afastada pelo art. 7º do tratado.

Este colegiado têm se manifestado, em sua maioria, no sentido de que o art. 74 da MP. n.º 2158-35/2001 é autêntica regra CFC (*Controlled Foreign Company Rule*), podendo ser aplicada sem ferir os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, acompanhando o posicionamento reiterado da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, sobre a matéria.

É o que se colhe das ementas dos recentes acórdãos proferidos por esta 2ª Turma, *verbis*:

Acórdão n.º 1302-003.720 – Relator Ricardo Marozzi Gregório

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

Ano-calendário: 2010

ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ARTIGOS 7º. CONTEÚDO.

A parte dos artigos 7º das Convenções-Modelo dos acordos de bitributação que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição. Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional.

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP n.º 2.158-35/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como controlled foreign corporations (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica

brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se trata de "dividendos presumidos". Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

Acórdão nº 1302-003.813 - Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo

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

Ano-calendário: 2010

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADAS. PROPÓSITO DE EVITAR O DIFERIMENTO INDEFINIDO DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS . REGRA CFC.

A regra do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é autêntica regra CFC (Controlled Foreign Company Rule), visando, precipuamente, evitar o diferimento por tempo indeterminado da tributação dos lucros apurados com base nos investimentos que a sociedade domiciliada no Brasil possui no exterior.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONCEITO DE RENDA. ADEQUAÇÃO.

A apuração de lucros em sociedades controladas no exterior caracteriza a aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 com o conceito de renda contido no art. 43 do Código Tributário Nacional.

BRASIL-HOLANDA. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADORA NACIONAL. AUSÊNCIA DE ANTINOMIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. No caso concreto, o Tratado firmado pelo Brasil com a Holanda não impede a tributação do resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida a partir dos lucros apurados em sociedade controlada domiciliada no exterior.

TRATADOS INTERNACIONAIS. OCDE. CONVENÇÃO MODELO. ESTADOS NÃO MEMBROS. UTILIZAÇÃO. COMENTÁRIOS. APLICAÇÃO.

Os Estados não membros da OCDE, ao utilizarem o texto das Convenções Modelo propostas por aquela Organização, devem seguir os Comentários inerentes a elas.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RESULTADO. PARTICIPAÇÃO EM CONTROLADAS. LUCROS. GRANDEZAS DISTINTAS.

O resultado total dos ajustes decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, ou as contrapartidas de tais ajustes, não se iguala, necessariamente, aos lucros auferidos em decorrência dos investimentos em controladas no exterior.

No Acórdão nº 1302-003.720, cuja ementa é acima citada, o D. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório traz valiosos ensinamentos sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior, valendo a pena transcrevê-los, *verbis*:

[...]

Da premissa da tributação dos lucros auferidos no exterior:

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

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil tem seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Após uma turbulência legislativa², restou estabelecido que esse dispositivo somente permitiria a tributação depois que os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Posteriormente, a Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01 promoveu duas significativas mudanças nesse quadro: com o artigo 21, a tributação foi estendida à CSLL³; e com o artigo 74, definiu-se que a disponibilização ocorrerá antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Confira-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

(...)

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei 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.

Independentemente de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, importa notar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional⁴. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a

² Essa turbulência se deu com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas Controlled Foreign Corporations – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

³ Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

⁴ Cf. João Francisco Bianco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

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

Impõe-se, então, compreender a sistemática adotada por esses comandos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal - STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, praticabilidade, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global⁵. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional - CTN - na posituação do seu artigo 43⁶.

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

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro

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

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

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

Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

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

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

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

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela⁸. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02⁹. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)¹⁰. Confira-se:

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

⁸ Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, pp 9 e 10.

⁹ Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

¹⁰ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da

Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori* estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das

provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegado que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei n.º 12.973/14.

[...]

(destaques cfe. o original)

A discussão relacionada à existência de conflito entre o art. 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo já foi objeto de apreciação pela 1ª Turma da CSRF, ao proferir o Acórdão n.º 9101-003.088, cujo voto da lavra do D. conselheiro André Mendes Moura propugnou no sentido de que não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP n.º 2158-35/2001 e as disposições da MP 2158-35/2001. Dele se extraem as seguintes razões de decidir, *verbis*:

[...]

Voltando para o caso concreto, a matéria a ser analisada é se o Tratado Brasil-Luxemburgo teria repercussão na materialidade prevista pelo art. 74 da MP n.º 2.15835,

de 2001.

A assunto já foi discutido em recentes julgamentos no presente Colegiado: Acórdão n.º 9101-002.589 ("caso EAGLE"), n.º 9101-002.751 (PETROBRÁS), n.º 9101-002.832 (INTERCEMENT), cujas razões para decidir adoto nos presentes autos.

Transcrevo o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001:

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

O aspecto **material** da norma trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos de controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. **Não há prejuízo no sistema**.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre **aspecto temporal**: o lucro presume-se distribuído

para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, **ao final do ano-calendário**.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.** Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Luxemburgo.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

[...]

Assim, não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL.

[...]

Diante das premissas acima alinhadas, que adoto como razões de decidir, não podem ser acolhidas as alegações da recorrente no sentido de que o acordo para evitar a bitributação firmado entre Brasil e Luxemburgo deva prevalecer sobre a legislação interna.

Não se trata de esvaziar o conteúdo do artigo 7º da convenção, como alega a recorrente, mas sim de compatibilizá-lo com a legislação brasileira de tributação dos lucros no exterior que, conforme acima explanado, se insere na categoria de norma CFC, plenamente admitido pelo direito internacional.

Trata-se, como analisado acima, de materialidades distintas, tributando-se no Brasil os lucros são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior ao final de cada ano-calendário, o que não é o mesmo que alcançar os lucros totais auferidos pela empresa situada em Luxemburgo, sujeita às regras de tributação daquele Grão-Ducado.

A bitributação, no caso, é evitada pela norma brasileira que assegura a compensação integral do imposto pago no exterior, até o limite do IRPJ e da CSLL apurados no Brasil.

Ante ao exposto, acompanho a maioria do colegiado e voto no sentido de negar provimento ao recurso nesta parte.

Não obstante as razões acima sejam suficientes para enfrentar e infirmar as alegações da recorrente entendo que os apontamentos trazidos pela d. PGFN em suas contrarrazões, nos quais, além de analisar especificamente os argumentos da recorrente, também traz valiosas contribuições sobre o entendimento do tema, de sorte que adoto os excertos abaixo extraídos da referida manifestação como reforço e razões adicionais de decidir no presente caso, *verbis*:

[...]

IV – QUESTIONAMENTOS SOBRE O TRATADO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADO ENTRE O BRASIL E LUXEMBURGO

A recorrente ainda fundamenta a não tributação dos lucros auferidos por intermédio da CAMARGO CORREA LUXEMBURGO na aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo para evitar a dupla tributação. Em essência, a contribuinte afirma que a Fiscalização estaria tributando lucros que pertencem à controlada residente em Luxemburgo, o que seria vedado pelo art. 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo. No entanto, não merecem prosperar as alegações da recorrente.

IV.1 – DA INTERPRETAÇÃO E DA QUALIFICAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS OU COLIGADAS

Considerando a existência de Tratado para evitar a dupla tributação da renda, firmado entre Brasil-Luxemburgo, o primeiro passo é examinar as normas dos referidos acordos internacionais. Com efeito, deve-se buscar inicialmente os conceitos trazidos pelos tratados, tendo em vista a sua finalidade específica de regulamentar situações nas quais se verifique a possibilidade de múltipla incidência de tributos sobre o mesmo fato. A utilização do direito interno de cada um dos países contratantes fica reservada às hipóteses em que a convenção remete a ele, ou quando não se encontram os termos na própria Convenção.⁸¹¹ Nesse contexto, importante examinar os dispositivos do Tratado Brasil-Luxemburgo que tratam da tributação de lucros:

Tratado Brasil-Luxemburgo

Artigo 7º

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 serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

¹¹ 8 Nesse sentido, aponta-se o trabalho desenvolvido por Ailton Cláudio Ribeiro, apresentado como dissertação de mestrado da Unisantos. RIBEIRO, Ailton Cláudio. Conflitos de qualificação na aplicação de convenções para evitar a dupla tributação da renda e capital: delimitação conceitual e análise de propostas de solução. p. 76. http://biblioteca.unisantos.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2006-09-05T191201Z-15/Publico/dissertacao%20-%20Ailton%20Claudio%20Ribeiro.pdf

A norma acima transcrita, claramente, limita-se a definir qual o país poderá tributar de lucros das empresas. Essa é justamente a essência Acordo internacional: fixar a competência tributária quando se verifica a possibilidade de dupla ou múltipla tributação ou isenção da mesma renda. Por essa razão, o conteúdo das normas dos tratados para evitar a dupla tributação, geralmente, está relacionado à delimitação de critérios de competência tributária, às regras para diminuir ou eliminar os efeitos da dupla tributação, entre outros. Esse é o entendimento de Antônio de Moura Borges:

Por via de tais convenções, os Estados pactuantes previnem, mitigam ou eliminam a dupla tributação internacional com a adoção de duas regras diferentes. De acordo com a primeira, reserva-se com exclusividade a tributação de determinadas categorias de rendimentos a cada um dos Estados. O Estado a que não foi reservado o direito de tributar certas categorias de rendimentos deve renunciar-lhes a tributação, evitando-se, dessa forma, o surgimento da dupla tributação. De conformidade com a segunda regra, aplicável na maioria dos casos, delimitam-se as categorias de rendimentos que podem ser tributadas, tanto pelo Estado da residência, como pelo Estado da fonte, e atribui-se a um desses Estados o dever de eliminar ou atenuar a dupla tributação, utilizando, ou o método da isenção, ou o método da imputação, ou, o que é mais comum, uma combinação dos dois métodos.⁹¹²

Diante disso, analisando o artigo 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo, a única conclusão que se pode extrair é que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado. Entretanto, o mencionado dispositivo não esgota a disciplina da tributação dos lucros submetidos ao poder de tributar de dois ou mais Estados. Isso porque falta um conceito essencial para se estabelecer a relação jurídico-tributária, qual seja: **explicitar o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país**. Ora, sem esta definição, de nada adiantam os critérios de delimitação de competência do artigo 7º, tendo em vista que ainda é preciso esclarecer o conceito do elemento material do fato gerador do tributo.

Seguindo a linha de raciocínio no sentido de se buscar primeiro no Tratado as definições dos conceitos, volta-se a atenção para o artigo 3º, que apresenta as definições gerais:

Tratado Brasil-Luxemburgo

Artigo 3º

Definições Gerais

1. Na presente Convenção, a não ser que o contexto imponha uma interpretação diferente: (...) 2. Para a aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Inicialmente, constata-se que o art. 3º dos tratados **não trazem o conceito de lucro. Por sua vez, em nenhum outro artigo da Convenção Brasil-Luxemburgo foi definido o que seria lucro**, para fins de incidência do imposto sobre a renda. Nessa perspectiva, importante notar que o parágrafo 2º do art. 3º prevê uma regra residual, qual seja: deve ser observada a legislação interna do Estado contratante quando não estiverem presentes, no texto do Tratado, a definição de algum termo ou expressão. A esse

¹² 9 BORGES, Antônio de Moura. Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional. Jus Navigandi. Teresina, ano 6, n. 51, out. 2001. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/2088>>.

respeito, vale a pena conferir trecho da obra de Alberto Xavier, na qual analisa o § 2º do art. 3º da Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação da renda:¹³

De tudo isto resulta que o § 2º do art. 3º não reveste o alcance de uma cláusula geral de reenvio para o direito interno, como regra subsidiária de interpretação e aplicação do tratado, como pretende Vogel, antes estabelece o círculo excepcional de hipóteses restritas, em que o direito fiscal interno pode ser utilizado para **definir expressões não definidas no tratado, como, por exemplo, 'lucro' ou 'controle direto ou indireto'**.¹⁴

Percebe-se, portanto, que a definição do que sejam os “lucros de uma empresa de um Estado Contratante” (no caso, o Brasil) deve ser **buscada no ordenamento jurídico brasileiro**. Esse entendimento está em consonância com a regra de interpretação prevista no próprio Tratado Brasil-Luxemburgo. Nesse ponto, vale lembrar que para chegar a essa conclusão seguiu-se a metodologia considerada pela doutrina como a mais adequada, a saber: investigar primeiro se o conceito foi trazido pelo Acordo internacional e, não havendo especificação naquela fonte, parte-se para o direito interno dos países.

Partindo dessa premissa, o próximo passo é examinar a legislação brasileira sobre a tributação de lucros auferidos no exterior. Mais precisamente, cumpre conferir o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, haja vista se a norma que fundamentou o lançamento do crédito tributário. Considerando, ainda, que o citado dispositivo remete ao art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, torna-se imprescindível analisar as duas normas em conjunto. Assim, vale a pena transcrevê-las abaixo:

Lei nº 9.249, de 1995

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.

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001

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

O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será composto pelos resultados auferidos no exterior. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explicita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da consagração do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais, previsto no inciso I do § 2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988.¹⁵

¹³ 10 Apesar de não ser membro da OCDE, o Brasil utiliza a Convenção Modelo daquela entidade como base na formulação de seus tratados para evitar a dupla tributação da renda.

¹⁴ 11 XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 136.

¹⁵ 12 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Por sua vez, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, também contempla regra de definição do elemento material do fato gerador do IPRJ e da CSLL, expresso no seguinte trecho: “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”. Além disso, o dispositivo ainda prevê o elemento temporal do fato gerador, ou seja, o momento em que se consideram disponibilizados os lucros para as controladoras ou coligadas brasileiras. A novidade trazida pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi estabelecer que **a tributação dos lucros das controladoras e coligadas situadas no Brasil, auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior, seguiria o regime de competência**. O fundamento para essa inovação, é bom ressaltar, encontra-se no § 2º do art. 43 do CTN, que autorizou o legislador a estabelecer o momento em que ocorrerá a disponibilização dos rendimentos oriundos do exterior.¹⁶ Desse modo, é possível afirmar que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apenas complementa o regime de tributação em bases universais, para as pessoas jurídicas residentes no Brasil, inaugurado pelo art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Nessa perspectiva, relevante notar que **os dois dispositivos apresentam o mesmo conceito para lucro real, no sentido de que a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL levará em conta os rendimentos auferidos no exterior**.

Assentados esses pontos, cabe agora retornar para a análise da tributação dos lucros auferidos no exterior sob a ótica do Tratado firmado entre Brasil-Luxemburgo.

As normas brasileiras não extrapolaram os limites do referido Tratado internacional, uma vez que definiram **o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção**. Por sua vez, também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas de Luxemburgo. Isso porque o **art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**, apresenta preceitos que correspondem ao **âmbito de competência do Brasil** – ou seja, define o que deve ser entendido como **lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros**. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no **conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira**. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, **constatou a existência de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL**.

O principal argumento utilizado pela recorrente, para tentar afastar a tributação no Brasil, diz respeito ao critério de competência definido no art. 7º. Basicamente, alega-se que as autoridades brasileiras estariam – com base no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 – tributando os lucros das controladas ou coligadas situadas no exterior, e que essa postura violaria o art. 7º das Convenções. Entretanto, tais afirmações não condizem com a realidade.

Primeiramente, conforme demonstrado acima, **o objeto da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil. Significa**

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

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

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

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

dizer que o enfoque da legislação nacional foi delimitar o conceito de lucro real, incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas. Implica dizer que os valores disponibilizados pelas controladas ou coligadas estrangeiras devem ser qualificados como lucros da controladora residente no Brasil – nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Como visto acima, **compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não definidos nos tratados.** A r. decisão de primeira instância respeitou tal regra, ao dar ao termo “lucro de empresa residente” um significado que está em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque entendeu, acertadamente, que a lei brasileira estaria incidindo sobre lucros de empresa residente no Brasil, o que, evidentemente, consiste no escopo da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Portanto, se o art. 7º do tratado dispõe que os “lucros de empresa serão tributados apenas no país de residência”, a lei brasileira não contraria o art. 7º dos tratados. Ao contrário, no caso, o lucro de empresa residente no Brasil está sendo tributado no Brasil, o que implica dizer que o art. 7º está sendo **observado e respeitado pela legislação pátria.**

IV.2 – CLASSIFICAÇÃO DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001, COMO NORMA CFC

Ultrapassadas as primeiras considerações acerca da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, frente aos Tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, cabe analisar o tema sob outro enfoque. A partir de agora, passa a ser debatida a natureza do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para que fique demonstrado que o citado dispositivo consiste em norma voltada para a disciplina das CFCs. Ademais, é preciso que fique claro o verdadeiro sentido da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, para evitar desvirtuamentos em sua aplicação – o que provocaria esvaziamento de sua finalidade.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora procurou delinear a atual sistemática brasileira no âmbito da tributação de lucros auferidos no exterior. Para isso, trouxe a evolução histórica da legislação sobre o assunto, merecendo destaque, primeiramente, o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995.¹⁷ O mencionado dispositivo legal introduziu no ordenamento jurídico o regime **de tributação universal da renda das pessoas jurídicas residentes no país**, provocando uma mudança de paradigma no modelo de tributação do IRPJ e da CSLL – que antes era orientado pelo critério da territorialidade.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001,¹⁵¹⁸ deu continuidade à mudança de paradigma iniciada com o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Esse aspecto é facilmente perceptível no próprio texto do caput do art. 74, que ao fazer menção à “determinação

¹⁷ 14 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: (destaques não constam no original) (...)

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

(...)

¹⁸ 15 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.

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.

da base cálculo do IRPJ e da CSLL” remete para o art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995. Por seu turno, a doutrina também reconhece essa relação entre os dispositivos acima citados, a exemplo de **Luís Eduardo Schoueri**.¹⁹ Portanto, é possível afirmar, com tranquilidade, que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, visava igualmente submeter as pessoas jurídicas residentes no Brasil ao critério da universalidade da tributação da renda.

Feitas essas considerações introdutórias, passa-se às técnicas hermenêuticas que permitem qualificar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, como norma CFC. A primeira a ser utilizada é a interpretação gramatical, efetivada mediante a simples leitura do texto normativo e a identificação do significado linguístico das palavras que o compõe. Nessa perspectiva, constata-se que o dispositivo sob análise disciplina os elementos que devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que é confirmado pelo seguinte trecho: “Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL”. Além disso, é preciso levar em conta a remissão feita ao art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, tendo esse dispositivo fixado que: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas”.²⁰ Por fim, o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, traz um marco temporal para determinar o momento em que se entende disponibilizados, para a controladora ou coligada brasileira, os lucros auferidos no exterior por intermédio de sua controlada ou coligada. Isso é o que se extrai desta parte do texto normativo: “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.”.

Diante disso, apegando-se apenas à literalidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, fica evidente que **o parâmetro utilizado para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL são os lucros obtidos por intermédio das controladas e coligadas no exterior e o momento da disponibilização destes lucros para a controladora ou coligada brasileira**. Mais do que isso, já se poderia concluir que o dispositivo regulamenta a tributação da renda de pessoas jurídicas residentes no Brasil. Isso é precisamente o que justifica o termo *Controlled Foreign Corporation*, vale dizer, **as normas CFC buscam disciplinar a relação entre empresas controladas ou coligadas situadas no exterior e as suas controladoras ou coligadas residentes no país de origem da norma CFC, para fins de apurar os lucros passíveis de tributação auferidos por estas últimas**. Dessa maneira, há que se reconhecer que o **art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, reúne as características elementares de normas classificadas como CFC, uma vez que trata de empresas controladas ou coligadas no exterior e da disponibilização dos seus lucros para a controladora ou coligada brasileira**.

Por seu turno, a **interpretação histórica** também configura ferramenta válida para definir o sentido de uma norma. Com efeito, esse método investigação considera tanto a evolução histórica da legislação quanto as circunstâncias fáticas que motivaram ou contribuíram para a introdução de uma norma no mundo jurídico. Nessa perspectiva, cumpre salientar que, à época da edição do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, a atenção dos principais países do mundo estava voltada para as práticas de concorrência fiscal internacional prejudicial. Apesar da preocupação com o tema ser antiga, ela ganhou notoriedade com o relatório de 1998 da Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OCDE, intitulada *Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue*. A partir de então, nota-se que os Estados intensificaram a atuação voltada para diminuir ou eliminar as condutas consideradas prejudiciais no âmbito da tributação internacional.

¹⁹ 16 SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003. p. 306.

²⁰ 17 Trecho retirado do caput do art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995.

Esse contexto permitiu o surgimento das teorias de transparência fiscal e, conseqüentemente, a expansão das normas CFC – estas configurando medidas internas unilaterais que poderiam ser adotadas pelos países que se sentissem prejudicados pelas práticas de concorrência tributária danosa. O Brasil claramente encampou essa linha de atuação, conforme se verifica no art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995 – apesar de ser anterior ao movimento iniciado pela OCDE – e pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.²¹ Com efeito, ambas as normas tratam da tributação em bases universais e levam em conta o **lucro produzido no exterior por empresas controladas ou coligadas**. Implica dizer que **o país seguiu uma tendência mundial, refletindo na legislação interna a técnica de controle das relações entre empresas controladoras e coligadas e suas respectivas controladas e coligadas, ou seja, adotou as normas CFC para fins de incidência tributária**.

Oportuno ainda utilizar a **interpretação finalística** para determinar o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, conforme explicitado em tópico anterior desta peça, **o objetivo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, foi implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior**.¹⁹²²

Diante dessas informações, pode-se concluir que o mencionado dispositivo legal tinha por missão: a) concretizar a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, levando em conta a renda auferida por intermédio das suas controladas ou coligadas no exterior; b) impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior – prática que vinha sendo muito adotada por contribuintes para se beneficiar de sistemas tributários mais favoráveis e, ao mesmo tempo, escapar da tributação no Brasil; c) estabelecer a presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligas.

Ora, não há como se negar a presença de características típicas de normas CFC no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Com efeito, deve-se considerar que **a finalidade da norma era combater a elisão fiscal, fator inegavelmente ligado ao conceito de norma CFC**. Por outro lado, **disciplinar a tributação de rendimentos auferidos no exterior por intermédio de empresas coligadas ou controladas e, ao mesmo tempo, impedir o diferimento da tributação são objetivos inerentes às normas CFC**. Afinal, a norma permitirá ao Estado brasileiro trazer para o campo da incidência tributária os resultados obtidos por pessoas jurídicas residentes no país por meio de suas controladas e coligadas no exterior.

Partindo dessa premissa, convém rememorar que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, apenas deu continuidade ao regime introduzido pelo art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995. Assim, é possível concluir que a mesma lógica aplicada a este dispositivo deve ser estendida para aquele. Vale dizer, se o legislador trouxe o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, para complementar o que havia iniciado com o art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995, é perfeitamente válido assumir que as duas normas possuem o mesmo objetivo, qual seja: efetivar a tributação em bases universais e coibir o diferimento indeterminado dos rendimentos produzidos no exterior por meio de controladas ou coligadas.

Nesse contexto, relevante destacar que o Ministro Ayres Britto firmou posicionamento no mesmo sentido da argumentação desenvolvida acima. Isso é o que se verifica em seu

²¹ 18 BIANCO, João Francisco. Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007. p. 17-20.

²² 19 Cf. PEREIRA, Moisés de Sousa Carvalho; RISCADO JUNIOR, Paulo Roberto. Jurisprudência comentada: o artigo 74 da medida provisória n.º 2.158-35/2001 e o planejamento tributário com base na utilização de tratados – o “caso eagle II” (acórdão n.º 101-97.070). Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. v.1, n. 2, jul./dez. 2011. Brasília: PGFN. p. 277.

voto proferido no julgamento da ADI 2.588, que analisava a constitucionalidade justamente do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Confirma-se:

No mérito, enfatizou que a discussão envolveria a constitucionalidade, ou não, do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, preceito que faria as vezes da lei ordinária a que se refere o § 2º do art. 43 do CTN, de modo a se determinar o momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Assinalou que se trataria de norma inserida no âmbito das chamadas “regras CFC” (controlled foreign corporation) e que não haveria como desconhecer que os lucros obtidos pelas controladas e coligadas estrangeiras repercutiriam positivamente na empresa brasileira que as controlasse ou que com elas fosse coligada, a gerar-lhes empíricos acréscimos patrimoniais. Nesse contexto, entendeu que seria razoável considerar os lucros apurados fora do país como disponibilizados, para a coligada brasileira, na data do balanço. Enfatizou que o caput do art. 74 da medida provisória adversada determinara a migração de um sistema de tributação em bases universais com utilização de regime de caixa para outro sistema, também de tributação em bases universais, porém com o uso do regime de competência. Consignou, no ponto, a inexistência de novidade nessa opção, dado que, desde o advento da Lei 9.532/97, os lucros das filiais e sucursais de empresas brasileiras situadas no exterior já se submetiam ao mencionado regime de competência.²³

Não obstante todo o exposto acima, ainda persistem diversas críticas à qualificação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, como norma CFC. Isso porque a OCDE teria indicado as condições que, segundo sua opinião, deveriam estar presentes para que um país adote normas CFC. Ocorre que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, não teria algumas dessas condições – daí as críticas impostas ao dispositivo e sua qualificação como norma CFC. A esse respeito, o autor José Francisco Bianco – tendo por referência documento elaborado pela própria OCDE²⁴ – sintetiza as quatro condições elencadas pela entidade:

Inicialmente, a CFC, para submeter-se ao regime especial de tributação, deve ser considerada, pela legislação de residência de seus sócios, uma entidade tributária autônoma e independente. Isso porque vários países não consideram, por exemplo, as sociedades de pessoas como contribuinte de imposto separados de seus sócios, exigindo destes a tributação da renda auferida por aquelas, sob um outro tipo de regime de tributação que não o da CFC.

O regime da CFC, portanto, aplica-se apenas quando a entidade sediada no exterior for um contribuinte autônomo de imposto, de acordo com a legislação fiscal do país de residência de seus sócios.

A segunda condição é que a CFC esteja submetida a uma influência preponderante dos sócios na condução de suas operações, caracterizada pelo controle societário. Normalmente o controle é estabelecido com a detenção pelo sócio de direitos de voto ou de participação no capital social em percentual superior a 50%.

(...)

A terceira condição é que a CFC esteja sediada em um país de baixa ou nenhuma tributação. Esse tipo de critério é chamado de método jurisdicional, ou seja, é a partir da jurisdição do país de sede da CFC que irá ser determinada a aplicação ou não do regime de transparência.

(...)

²³ 20 Noticiado no Informativo n.º 636 do STF.

²⁴ 21 OCDE, *Législation Relative aux Sociétés Étrangères Contrôlées*, Paris, 1996.

A quarta condição para a caracterização da CFC refere-se ao tipo de rendimento auferido. Esse critério é chamado de método transacional, ou seja, é a partir do tipo de transação efetuada pela empresa no exterior – ou da natureza do rendimento auferido – que irá ser determinada a sua submissão ou não ao regime de transparência.²²²⁵

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo Brasil ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que **o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido**. Vale lembrar que **os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros**. Portanto, **o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal**. Contudo, **isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001**. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Isso porque **a essência da norma CFC foi preservada** no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, visto que **estabeleceu-se um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação**. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o **exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil**. A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros, que **ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996**, isto é, todos concordam que tratam-se de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, **mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996**. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: **não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001**.

Diante do exposto, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC.

IV.3 – DA APLICABILIDADE DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 2.158-35, DE 2001, FRENTE AO TRATADO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADO ENTRE O BRASIL E LUXEMBURGO

²⁵ 22 BIANCO, João Francisco. Transparência fiscal internacional. São Paulo: Dialética, 2007. p. 25-26.

IV.3.1 – NORMAS CFC E O ALCANCE DO ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001,

O primeiro obstáculo à tese defendida pela contribuinte situa-se no próprio conceito de norma CFC. Com efeito, **é da essência das denominadas normas CFC o tratamento das controladas ou coligadas situadas no exterior como pessoas jurídicas distintas da controladora ou coligada residente no país que edita a norma CFC.** Dessa maneira, a norma CFC brasileira reconhece e respeita a existência jurídica individual de cada empresa – tanto da residente quanto da não residente no país que elabora a norma. Ora, seguindo a sua **natureza de norma CFC, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é direcionado para a pessoa jurídica residente no Brasil, ou seja, ele busca a tributação dos rendimentos da empresa situada no país considerando sua participação nos lucros de sua controlada que se encontra no exterior.** Portanto, não procede a alegação da recorrente de que a legislação brasileira teria determinado a tributação do lucro da controlada residente em Luxemburgo.

O segundo ponto que precisa ser esclarecido é que **o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, constitui apenas uma técnica de tributação. Significa dizer que o propósito dessa norma CFC não é desconsiderar a personalidade jurídica da controlada ou coligada situada no exterior, mas apenas incluir na apuração do tributo devido pela empresa residente no Brasil os resultados obtidos por intermédio da subsidiária estrangeira.** Tanto é assim que o caput do referido art. 74 traz somente a definição do momento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior para a controladora ou coligada no Brasil. A percepção dessa realidade é fundamental para entender o exato conteúdo da norma, qual seja: trata-se de uma **regra que permite fixar um marco para a disponibilização de lucros e, com isso, sua inclusão na apuração do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada residente no Brasil.** Esse é o núcleo da norma e é a partir dele que devem ser extraídos os efeitos tributários.

Nesse contexto, convém ressaltar que a alegação de que estariam sendo tributados os lucros da empresa estrangeira (CAMARGO CORREA LUXEMBURGO) contrasta com o próprio comando do dispositivo ora analisado. Isso porque o objeto da norma são **os lucros disponibilizados aos sócios, e estes não podem ser confundidos com os lucros da própria pessoa jurídica que auferiu os resultados no país estrangeiro.** Assim, ao mencionar os lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, refere-se **à parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por suas subsidiárias.**

Essa interpretação feita acima sobre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é bom frisar, coaduna-se com todo o cenário delineado até aqui, a saber: a) a natureza CFC da norma, com sua peculiaridade intrínseca de reconhecer a personalidade jurídica distinta da controladora residente no país e da controlada situada no exterior; b) a sua finalidade de implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas residentes no Brasil – o que corrobora a tese de que **o objeto da norma é tributar o lucro do contribuinte residente no país, mesmo que para isso tenha-se como parâmetro a sua participação nos resultados obtidos pelas suas controladas ou coligadas residentes no exterior;** c) a noção de transparência fiscal e a utilização da norma como um **instrumento para evitar o diferimento indeterminado da tributação das rendas auferidas no exterior por intermédio de empresas controladas ou coligadas** – daí o porquê da estipulação do momento em que se consideram disponibilizados os lucros para a empresa residente no Brasil. Diante disso, pode-se afirmar que **o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, nunca teve por objetivo tributar o lucro de pessoas jurídicas residentes em outros países.**

Nesse ponto, importante destacar que, dentre as teorias que fundamentam a transparência fiscal internacional, existe aquela que considera possível o legislador estabelecer uma presunção absoluta quanto ao momento de disponibilização dos lucros. Ora, essa foi justamente a técnica adotada na legislação brasileira, vale dizer, estipular

um momento em que se considerem disponibilizados os lucros provenientes do exterior para os sócios residentes no Brasil. Com efeito, escolheu-se a data da apuração do resultado no balanço da controlada ou coligada situada no estrangeiro como marco para a distribuição presumida dos lucros. Dessa maneira, quando o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, se reporta aos lucros disponibilizados pelas controladas e coligadas situadas no exterior, deve-se interpretá-los como **a parcela que caberia aos sócios brasileiros do lucro apurado no exterior por intermédio de suas subsidiárias.**

Partindo dessa premissa, é possível interpretar sistematicamente a legislação tributária sobre o assunto, notadamente a Instrução Normativa SRF n.º 213, de 2002 – que regulamentou o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Assim, vejamos o que diz o § 7º do art. 1º da citada IN, que geralmente é utilizado como argumento para afirmar que a legislação brasileira busca alcançar os lucros da empresa residente no exterior:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa § 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

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

(...)

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

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

Realmente, uma leitura apressada poderia conduzir à impressão de que o ato normativo acima transcrito determina a tributação do valor integral do lucro obtido pela controlada ou coligada no exterior. No entanto, convém lembrar que as normas devem ser interpretadas conjuntamente às demais que compõem ordenamento jurídico. Nesse caso, a necessidade de uma visão sistemática é ainda mais flagrante. Primeiro, porque se trata de uma norma que retira seu fundamento de validade de outra, isto é, o art. 1º da IN SRF n.º 213, de 2002, surgiu para regulamentar a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Em segundo lugar, há que se levar em conta todas as peculiaridades que envolvem o referido art. 74, a fim de que a interpretação do ato infra legal – IN SRF n.º 213, de 2002 – não destoe da própria “lei” que motivou a sua existência – Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

Portanto, a interpretação do § 7º do art. 1º da IN SRF n.º 213, de 2002, precisa ser compatível com a norma CFC brasileira. Nessa perspectiva, deve-se ter em mente que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, impõe a tributação do lucro disponibilizado pela da controlada ou coligada residente no exterior. Nesse ponto, importante destacar que, quando se editou o § 7º do art. 1º da IN SRF n.º 213, de 2002, essa realidade era conhecida pela Administração Pública. Ora, basta lembrar que o projeto para a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, saiu do próprio Ministério da

Fazenda.²³ Assim, não faz sentido que, no momento de regulamentar o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 – por meio da IN SRF n.º 213, de 2002 –, a Administração Tributária tenha se esquecido do conteúdo da norma que ela mesma havia proposto no projeto daquela Medida Provisória.

Feitas essas considerações, resta desvendar o significado da expressão “valores antes de descontado o tributo pago no país de origem”. Percebam, Srs. Conselheiros, que para fins da incidência do IRPJ e da CSLL, a legislação brasileira criou uma presunção absoluta de que os lucros foram disponibilizados aos sócios brasileiros na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior. Implica dizer que, **no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras**. Dessa maneira, para aplicar a técnica de tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, nem se deve cogitar sobre a existência ou não de tributação no país de residência da controlada ou coligada estrangeira. Com efeito, **se realmente houve pagamento de tributo no exterior, isso será relevante apenas em um segundo momento, vale dizer: os impostos pagos no exterior somente terão importância para fins de compensação com o tributo a ser pago no Brasil**. E é por essa razão que o texto da IN SRF n.º 213, de 2002, faz a ressalva quanto ao tributo pago no exterior, de modo a preservar a lógica da norma prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

Esse também foi o entendimento firmado no voto da Conselheira Edeli, no acórdão n.º 1101-00.365, proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Confira-se:

Somente se poderia cogitar da tributação integral do lucro apurado pela controlada se a incidência se verificasse sobre o próprio lucro. Contudo, por tudo até aqui exposto, o IRPJ e a CSLL incidem sobre os lucros fictamente disponibilizados, ficção esta que opera quanto ao momento da disponibilização, e não surte efeitos sobre a materialidade do fato gerador, a qual permanece limitada ao montante passível de distribuição, ou seja, ao valor líquido após dedução dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem.

Possivelmente quando o ato normativo tratou do cômputo de lucros, rendimentos e ganhos de capital pelo valor antes de descontado o tributo pago no país de origem, cogitava-se da incidência de tributo sobre o próprio rendimento a ser oferecido à tributação no Brasil, cuja compensação, inclusive, foi expressamente trazida no art. 14 da mesma Instrução Normativa. Certamente os tributos incidentes sobre os lucros da controlada não estão contemplados nesta previsão de dedução, e assim também não integram o montante a ser oferecido à tributação na forma do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001.

IV.3.2 – O ENTENDIMENTO DA OCDE SOBRE A EFICÁCIA DAS NORMAS CFC EM FACE DOS TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO

Com base nas premissas firmadas no tópico anterior, passa-se a afastar os argumentos no sentido de que a exigência do IRPJ e da CSLL viola o art. 7 do Tratado firmado entre o Brasil e Luxemburgo, para evitar a dupla tributação sobre a renda. Eis o teor do parágrafo 1º do dispositivo do tratado:

ARTIGO 7

²⁶ 23 Vale ressaltar que, desde a sua primeira edição, o projeto da Medida Provisória n.º 2.158 partiu do Ministério da Fazenda. Informação disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=09/10/2001&txpagina=20650&altura=700&largura=800>

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

O entendimento da contribuinte é no sentido de que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, determinaria a tributação dos lucros da própria controlada ou coligada residente no exterior. Segundo a recorrente, a Fiscalização teria desrespeitado a competência exclusiva de Luxemburgo para tributar os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas residentes naquele país.

Com o devido respeito à recorrente, os argumentos trazidos no decorrer desta peça tornam insubsistentes as suas alegações. Inicialmente, **cumpra salientar que o auto de infração realmente tem por objeto os lucros da empresa brasileira – CAMARGO CORREA S.A. –, e não de sua controlada no exterior – CAMARGO CORREA LUXEMBURGO.** Ora, restou demonstrado que a natureza do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é de norma CFC. Nesse ponto, convém mais uma vez frisar que é da essência da norma CFC brasileira o reconhecimento da personalidade jurídica distinta da controladora ou coligada e das suas controladas e coligadas residentes no exterior. Dessa maneira, não existe a alegada desconsideração da personalidade jurídica das empresas situadas no exterior, para fins de tributação. Com efeito, **o intuito na norma brasileira é definir o momento da disponibilização dos lucros para as pessoas jurídicas residentes no país.** Significa dizer que **a base material da tributação são os lucros dos sócios residentes no Brasil – apurados a partir dos lucros provenientes de suas controladas ou coligadas no exterior.**

Importante esclarecer que a utilização de normas CFC não viola o propósito dos Tratados para evitar dupla tributação. Mais especificamente, não há qualquer incompatibilidade entre o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, e o art. 7 do tratado firmado entre o Brasil e Luxemburgo. Sobre esse tema, é imprescindível conferir o entendimento da OCDE, uma vez que o tratado entre o Brasil e Luxemburgo, para evitar a dupla tributação sobre a renda, seguiu a estrutura da convenção Modelo elaborada pela OCDE:

23. A utilização de ‘companhias de base’ [‘base companies’ em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [‘Controlled Foreign Corporations/CFCs’ em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos “Comentários” ao Art. 7º e 37 dos ‘Comentários’ ao Art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das

sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção. (destaques não constam do original)

Percebe-se, portanto, que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um “padrão único” de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras – característica esta presente no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Dessa forma, as regras CFC não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação. Aliás, pode-se dizer que **essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação**, de acordo com a conclusão que está evidenciada no parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE (tradução livre):

14. 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 próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos “Comentários” ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos “Comentários” ao art. 10). (destaques não constam do original)

Diante disso, tem-se que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é autêntica norma CFC e está em perfeita harmonia com o art. 7 do Tratado Brasil-Luxemburgo. Isso porque aquele dispositivo apenas estabeleceu que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao Art. 7 do Tratado – afinal, **continuará havendo tributação dos lucros disponibilizados à controladora residente no Brasil**. Assim, resta comprovada a inaplicabilidade do art. 7 da Convenção Brasil-Luxemburgo ao caso dos presentes autos.

V – INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO TRATADO FIRMADO ENTRE BRASIL E LUXEMBURGO: argumentos apresentados pela recorrente sobre a compatibilidade do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, com o regime dos Tratados para evitar a dupla tributação

(...)a recorrente trouxe uma série de argumentos, no intuito de demonstrar a impossibilidade de aplicar a norma inserida no art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001. Basicamente, a contribuinte concentra sua defesa em dois pontos: (I) a autoridade fiscal estaria tributando lucros da controlada residente no exterior; e (II) a tributação lastreada no art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, viola o disposto no Tratado firmado entre o Brasil e Luxemburgo. Portanto, nos tópicos a seguir, será demonstrado que as diversas alegações levantadas pela recorrente não merecem ser acolhidas.

[...]

V.2 – Argumentação acerca da dupla tributação e dos mecanismos para evitá-la

A recorrente discute o tema da dupla tributação ainda sob a perspectiva do Tratado Brasil-Luxemburgo. (...)

[...]

O art. 7 do Tratado Brasil-Luxemburgo consiste em uma norma de atribuição de competência tributária entre os dois países contratantes. Apesar de ter como efeito indireto evitar dupla tributação, não está correto afirmar que a referida norma representa “método” de evitar a dupla tributação da renda. Com efeito, ao examinar o Tratado Brasil-Luxemburgo como um todo, verifica-se que os mecanismos para evitar a dupla tributação encontram-se em outros dispositivos do Acordo Internacional – notadamente no art. 23 do Tratado.

Por outro lado, cabe chamar a atenção para um aspecto do argumento levantado pela contribuinte. Reparem, Srs. Conselheiros, que a contribuinte afirma algo que serviria para reforçar a sua tese, mas se esquece que o seu argumento não se adequa à própria realidade do grupo empresarial do qual faz parte. Isso porque, segundo a recorrente, os lucros devem ser tributados no país em que é desenvolvida a atividade e onde os lucros foram obtidos. Se essa ideia for transposta ao caso dos autos, temos que a sociedade controlada residente em Luxemburgo não desempenhou a atividade que originou os lucros. Aliás, cabe lembrar que a controlada de Luxemburgo sequer registrou os lucros auferidos por meio da CIMPOR PORTUGAL. Não obstante, a contribuinte sustenta que a competência tributária pertenceria somente a Luxemburgo, país no qual não foi realizada nenhuma atividade empresarial e onde os lucros sequer foram reconhecidos – visto que naquele país os lucros são reconhecidos por meio da aplicação do método de custo, e não do MEP.

Seguindo na análise dos argumentos trazidos pela recorrente, percebe-se que o tratamento conferido à tributação dos lucros auferidos por meio de estabelecimentos permanentes também foi utilizado como tese de defesa. Mais precisamente, a contribuinte afirma que somente haveria competência tributária do Brasil se a empresa brasileira atuar em Luxemburgo mediante um estabelecimento permanente situado neste último país. (...)

Em primeiro lugar, relevante notar que a recorrente inverteu a lógica da tributação dos rendimentos auferidos por meio de estabelecimentos permanentes, prevista no art. 7 do Tratado Brasil-Luxemburgo para evitar a dupla tributação da renda. Com efeito, se houver um estabelecimento permanente, em Luxemburgo, que funcione em favor da controladora brasileira, os lucros provenientes do citado estabelecimento serão tributados em Luxemburgo. Implica dizer que os rendimentos produzidos em Luxemburgo, por meio de estabelecimento permanente lá situado e a este atribuíveis, serão de competência tributária de Luxemburgo, e não do Brasil.

Por outro lado, ainda sobre a aplicabilidade do art. 7 do Tratado Brasil-Luxemburgo, a contribuinte sustenta que tal dispositivo conduziria ao reconhecimento da competência exclusiva de Luxemburgo para tributar os lucros auferidos pela CAMARGO CORREA LUXEMBURGO. Isso porque, segundo a contribuinte, os lucros seriam auferidos e pertenceriam às controladas ou coligadas residentes no exterior. A partir dessa premissa, a recorrente alega que a Administração Tributária brasileira teria ignorado a personalidade jurídica das entidades estrangeiras e, ao assim fazê-lo, teria imputado ao residente no Brasil os ganhos e rendimentos das pessoas jurídicas estrangeiras que tiveram a sua personalidade jurídica afastada. Portanto, isso equivaleria a dizer que a controladora residente no Brasil e as suas controladas ou coligadas residentes no exterior seriam uma entidade única – o que justificaria o procedimento de incluir, na apuração do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos no exterior.

Entretanto, não é essa a postura das autoridades fiscais brasileiras. Na realidade, essa argumentação construída pela recorrente é que pode levar a um desvirtuamento da relação entre a controladora residente no Brasil e suas controladas no exterior.

Percebam, Srs. Conselheiros, que as autoridades fiscais respeitam as personalidades jurídicas distintas da controladora brasileira e suas controladas no exterior. A partir dessa premissa, tem-se que seria a contribuinte que estaria desconsiderando a personalidade jurídica da controlada residente em Luxemburgo. Isso porque é a contribuinte que levanta a tese de identidade entre os lucros da controladora brasileira e a controlada em Luxemburgo.

Nesse ponto, relevante salientar que, em nenhum momento, a pretensão das autoridades fiscais foi exigir tributos da controlada residente no exterior, tampouco tributar seus lucros. Primeiro porque isso seria absolutamente inviável, haja vista a impossibilidade de a Administração Tributária brasileira estender seu âmbito de atuação de modo a atingir pessoas jurídicas que estão fora do território brasileiro. Notadamente, as autoridades brasileiras não conseguiriam atuar de maneira impositiva ou mesmo coercitiva no território de um país estrangeiro, características que são fundamentais ao se exigir o cumprimento da obrigação tributária. É por essa razão que se pode afirmar, tranquilamente, que o crédito tributário constituído com o lançamento recai sobre a controladora residente no Brasil.

Por seu turno, ainda sobre a alegação da contribuinte no sentido de estariam sendo tributados os lucros da controlada no exterior, cabe a seguinte indagação: se o Fisco brasileiro está tributando a controlada residente no exterior, isso não teria como consequência a diminuição do lucro da pessoa jurídica estrangeira? Ora, se realmente houve tributação da entidade no exterior, os efeitos da exigência fiscal deveriam ser refletidos nessa pessoa jurídica, vale dizer, com o reconhecimento do impacto da tributação na própria controlada. No entanto, não é isso que acontece.

A apuração dos lucros e, conseqüentemente, a tributação da controlada em Luxemburgo continuará se submetendo à legislação daquele país. Isso fica ainda mais evidente quando se considera que a CAMARGO CORREA LUXEMBURGO sequer reconheceu, perante as autoridades fiscais de Luxemburgo, os lucros referentes ao período fiscalizado. Significa dizer que a apuração dos seus lucros permanece inalterada e seguirá os ditames da legislação de Luxemburgo, de modo que a tributação sobre os lucros da controladora brasileira não teve nenhum impacto na relação da CAMARGO CORREA LUXEMBURGO com o Fisco de Luxemburgo.

Esse fato demonstra cabalmente que não se está exigindo IRPJ e CSLL sobre os lucros da controlada residente em Luxemburgo – visto que tais lucros não sofreram nenhuma alteração em virtude da imposição fiscal brasileira.

Portanto, a exigência tributária no Brasil recai sobre a parcela dos lucros que é de titularidade da controladora residente no Brasil, em decorrência da sua posição de acionista controlador da entidade estrangeira – e não sobre os lucros da própria controlada no exterior. Implica dizer que as autoridades fiscais brasileiras se ativeram aos lucros da pessoa jurídica residente no Brasil, reconhecendo que os lucros auferidos pela controladora e pela controlada são distintos. Afasta-se, assim, qualquer alegação de que os lucros da controladora no Brasil e da controlada em Luxemburgo seriam os mesmos.

V.3 – Argumentação acerca da “interpretação particularizada” adotada pela autoridade fiscal e pela DRJ/SPO: críticas à Solução de Consulta Interna COSIT no 18, de 2013

Para a contribuinte, a “interpretação particularizada” que a autoridade fiscal e a turma julgadora de primeira instância adotaram – seguindo a linha de raciocínio trazida na Solução de Consulta Interna nº 18, de 2013 – resultaria no esvaziamento da aplicação dos Tratados para evitar a dupla tributação da renda. Isso porque o referido documento, elaborado pela COSIT, firmou entendimento no sentido de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, tem por objeto a tributação dos lucros pertencentes à controladora ou coligada residente no Brasil. Dessa forma, segundo o entendimento da

COSIT, o art. 7 dos Tratados para evitar dupla tributação e o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, seriam plenamente compatíveis. O resultado dessa interpretação é que os lançamentos fundamentados na norma brasileira afastariam qualquer possibilidade de os contribuintes invocarem a proteção do art. 7 dos Tratados, o que motivou a crítica da recorrente e a alegação de “esvaziamento” dos Tratados.

Para reforçar sua tese, a contribuinte utiliza dois argumentos, que podem ser sintetizados assim: (a) a interpretação dos Tratados não pode conduzir a um resultado “absurdo ou desarrazoado”; (b) a interpretação defendida pela autoridade fiscal, e corroborada pela DRJ/SPO, levariam a um cenário de “tripla tributação” da renda, o que se reputa “absurdo ou desarrazoado”.²⁷ No entanto, essas alegações não merecem prosperar.

A contribuinte parece ter se esquecido do mecanismo para evitar a dupla tributação presente no próprio Tratado Brasil-Luxemburgo, qual seja: a concessão de créditos aos contribuintes, em decorrência dos tributos pagos no outro Estado Contratante, a fim de que haja compensação dos valores pagos no exterior com os valores devidos no país de residência do contribuinte. Aliás, convém salientar que nem mesmo seria necessária a aplicação do disposto no art. 23 do Tratado – o qual dispõe sobre os métodos para evitar a dupla tributação –, tendo em vista que a própria legislação brasileira já confere esse direito aos contribuintes. Com efeito, o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, expressamente reconhece o direito à compensação do imposto pago no exterior com o montante devido, no Brasil, a título de IRPJ e CSLL.

Dessa maneira, fica difícil imaginar como aconteceria a alardeada “Tripla Tributação”. Isso porque, se a renda foi devidamente tributada no exterior, quando houver o oferecimento à tributação no Brasil a consequência imediata será o aproveitamento do crédito referente aos tributos pagos no exterior. Significa dizer que a contribuinte jamais sofrerá dupla ou tripla tributação quando a renda já houver sido tributada no país de residência da controlada ou coligada no exterior. Portanto, o problema suscitado pela recorrente – “Tripla tributação” – não existe.

Por outro lado, importante discorrer sobre a técnica de interpretação dos Tratados que fora invocada pela própria recorrente, isto é, empregar uma interpretação que impeça resultados absurdos ou desarrazoados. Nessa perspectiva, tem-se duas interpretações possíveis: a primeira, defendida pela contribuinte, de que não poderia ser aplicado o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, pois violaria o previsto no art. 7º do Tratado; a segunda, sustentada pela autoridade fiscal, no sentido de que o referido dispositivo não conflita com o art. 7º Tratado.

De acordo com a contribuinte, a interpretação adotada pela Fazenda Pública traria como resultado absurdo a “tripla tributação” da renda. Assim, segundo a recorrente, caso prevaleça o entendimento da autoridade fiscal, ter-se-ia um desvirtuamento do Tratado Internacional, que busca justamente impedir que a mesma renda seja tributada mais de uma vez. Contudo, demonstramos em linha anteriores que a suposta dupla tributação da renda não existiria no caso concreto, uma vez que tanto o Tratado Brasil-Luxemburgo quanto a legislação brasileira preveem um mecanismo para coibir a dupla tributação, qual seja: a concessão de crédito fiscal, tendo por base o tributo sobre a renda pago no exterior. Dessa maneira, se o temor da contribuinte é que a renda auferida por intermédio das controladas residentes no exterior seja tributada mais de uma vez, basta que apresente o comprovante dos tributos pagos no país estrangeiro. Com isso, restará afastada a indesejada dupla tributação. Portanto, não se vislumbra a possibilidade de que

²⁷ 24 Seguem os trechos do Recurso Voluntário, dos quais foi extraída a argumentação da recorrente:

195. Vale dizer, a interpretação de um determinado Tratado Internacional não pode conferir-lhe sentido “absurdo ou desarrazoado”, totalmente divorciado daquele constante de seus objetivos!

(...)

138. Para tanto, basta conferir que, mediante a aplicação desta interpretação da autoridade administrativa e da 7ª Turma da DRJ/SPO, o efeito inevitável é o da existência da Tripla Tributação!

a interpretação externada pela Fiscalização possa trazer o alardeado resultado “absurdo ou desarrazoado” da “tripla tributação”.

Por seu turno, cabe verificar se a interpretação defendida pela recorrente poderia gerar algum resultado “absurdo ou indesejado”. Nesse ponto, convém lembrar que a contribuinte reconheceu que não houve pagamento de nenhum tributo sobre a renda no exterior, mesmo tendo havido, inequivocamente, o reconhecimento da existência da renda. Significa dizer que, até o momento da autuação, a realidade da contribuinte era a seguinte: (a) as controladas residentes no exterior auferiram lucro e não o tributaram; (b) a controladora residente no Brasil reconheceu em sua contabilidade a parcela desses lucros que lhe pertencia, por meio da aplicação do MEP; (c) seguindo a sua interpretação dos Tratados para evitar a dupla tributação e da legislação brasileira, a controladora não ofereceu à tributação os lucros obtidos por intermédios das suas controladas no exterior. Diante desse contexto, fica claro resultado pretendido pela contribuinte, vale dizer, não incorrer em tributação no exterior e tampouco no Brasil.

O verdadeiro dilema da contribuinte é deixar a sua posição confortável de não pagar tributo sobre a renda em nenhum dos países onde estão as suas controladas, assim como não sofrer incidência tributária no Brasil. Com efeito, a própria recorrente admite que a controlada residente em Luxemburgo não ofereceu seus rendimentos à tributação naquele país. Por sua vez, a partir da sua interpretação acerca do Tratado Brasil-Luxemburgo, a contribuinte reclama o suposto direito de não oferecer os lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas controladas, à tributação no Brasil. Dessa forma, fica evidente que a intenção da contribuinte é não se sujeitar à tributação, ao invés de combater uma alegada incidência em duplicidade de tributos sobre a mesma renda.

A partir desse cenário, pergunta-se: qual interpretação poderia levar a um resultado “absurdo ou desarrazoado”? Aquela exposta pela autoridade fiscal, segundo a qual os lucros seriam tributados no Brasil, mas compensando-se com os tributos pagos no exterior? Aquela defendida pela contribuinte, que implicaria a dupla não-tributação da renda?

O que se verifica em casos como o analisado no presente processo administrativo é que as controladas no exterior não oferecem os lucros à tributação, em seus respectivos países de residência, ao passo que a controladora residente no Brasil busca diferir indeterminadamente a tributação dos lucros em território nacional. Essa é a consequência da interpretação que a contribuinte pretende que prevaleça como a mais adequada para a aplicação dos Tratados e das normas internas brasileiras. Ora, se por um lado os Tratados Internacionais visam evitar a dupla tributação da renda, efeito que realmente deve ser afastado, por outro lado, não se pode permitir que eles sirvam de escudo para que a renda não seja tributada em nenhum lugar. Significa dizer que os Tratados Internacionais não podem transformar-se em mero instrumento de elisão fiscal, por meio do qual os contribuintes conseguiriam escapar da tributação tanto no país da fonte quanto no país da residência.

A situação de dupla tributação, que é tão comumente alegada pelos contribuintes como consequência da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, somente aconteceria se vislumbrarmos um cenário surreal, qual seja: as autoridades fiscais brasileiras ignorariam o comando do art. 23 dos Tratados ou do art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e não concederiam o crédito fiscal correspondente aos tributos pagos no exterior. Todavia, não é isso que se verifica na prática. Geralmente, os contribuintes se insurgem justamente porque terão que sair da conveniente posição de não tributar os lucros no exterior e tampouco no Brasil. Trata-se precisamente da situação fática examinada no presente processo administrativo: a controlada no exterior não realizou nenhum pagamento de tributo no exterior, enquanto a controladora no Brasil pretendia, igualmente, não oferecer lucros à tributação.

V.4 – Argumentação acerca dos Comentários da OCDE à Convenção Modelo de dupla tributação jurídica internacional

A questão da compatibilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com o art. 7 do Tratado Brasil-Luxemburgo já foi devidamente abordada em tópicos anteriores desta peça, inclusive com a análise do posicionamento da OCDE sobre o tema. Não obstante, cabem ainda alguns comentários sobre argumentos levantados pela recorrente, que foram desenvolvidos da seguinte forma em seu recurso voluntário:

230. De início, deve-se destacar que os Comentários da OCDE constantes do Termo de Verificação Fiscal e que, supostamente, comprovariam a ausência de violação às disposições do Tratado Brasil e Luxemburgo, não se aplicam ao caso concreto. [destaques conforme o original]

(...)

236. Em outras palavras, os Comentários da OCDE transcritos no Termo de Verificação Fiscal estão contextualizados no âmbito de específicas legislações de alguns países, que veiculam normas antielisivas, a fim de evitar abusos nas práticas adotadas pelos contribuintes, com o intuito de frustrar a tributação, em seus domicílios, dos lucros apurados no exterior, o que não é o caso dos autos.

(...)

243. Para que fique bem claro o seu nítido caráter de exceção, a própria OCDE adverte, em seu comentário 26 ao art. 1º da Convenção Modelo, que (tradução livre):

“(...) Como norma geral, **essas medidas não deveriam ser aplicadas quando a renda em questão já foi submetida a uma tributação que lhe seja comparável no país de residência do contribuinte.**” [destaques não constam do original]

Esse trecho dos comentários elaborados pela OCDE a respeito da no exterior tiverem sido tributados, ou seja, no local de produção dos rendimentos tenha havido tributação compatível com os padrões internacionalmente aceitos como razoáveis e desejáveis. O primeiro ponto que necessita ser esclarecido é que os citados comentários da OCDE precisam ser encarados de acordo com a sua natureza. Tratam-se de orientações exaradas pelo referido organismo internacional, visando facilitar a aplicação dos Tratados Internacionais que sigam a Convenção Modelo da OCDE. Significa dizer que os Comentários não ostentam caráter cogente, que vinculam ou limitam a atuação dos países. Esse detalhe é relevante quando se considera a expressão “como norma geral”, trazida no trecho acima transcrito. Claramente, a OCDE indica um comportamento que ela considera adequado, mas que não necessariamente será seguido pelos países, vale dizer, nenhum país está obrigado a seguir fielmente e sem alterações o entendimento da OCDE sobre as normas CFCs.

Dessa forma, tem-se que o Brasil poderia adotar uma legislação CFC própria, sem estar circunscrito aos exatos termos delineados pela OCDE em seus Comentários à Convenção Modelo. Com isso, perde força a crítica sustentada por parte da doutrina, que busca desqualificar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, argumentando que tal dispositivo não teria adotado o método transacional ou o método jurisdicional. Ora, o legislador brasileiro não estava obrigado a adotar tais métodos, podendo introduzir uma norma CFC que se adequasse melhor aos interesses do Brasil. Nesse ponto, vale lembrar que a OCDE é composta pelos países considerados desenvolvidos, que possuem uma realidade muito diferente – quando se trata de modelo de tributação – dos países em desenvolvimento, como o Brasil. Isso já seria motivo suficiente para que a norma brasileira não seguisse à risca o que é pregado como o modelo ideal ou “normal” de norma CFC.

Não obstante tais observações, poder-se-ia adotar as recomendações da OCDE – explicitadas no comentário acima transcrito – para afastar as alegações da recorrente. Nessa perspectiva, mostra-se indispensável cotejar a situação da contribuinte com o que está disposto no comentário, principalmente o trecho no qual está escrito “quando a renda em questão já foi submetida a uma tributação que lhe seja comparável no país de residência do contribuinte”. Essa ressalva explica a essência das normas CFCs, a saber: aplicar uma norma que impeça a pretensão dos contribuintes de escapar indefinidamente da tributação, por meio da utilização dos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação da renda. Verificou-se, ao longo do tempo, que muitos contribuintes estavam conseguindo se esquivar da tributação ao alocar a renda em suas controladas ou coligadas no exterior, sem qualquer previsão para que tais rendimentos fossem oferecidos à tributação no país de residência da controladora. Por seu turno, na maioria das vezes, os lucros das controladas no exterior não eram tributados ou eram submetidos a cargas reduzidas de tributação – se comparado com o país de residência do controlador. Assim, vislumbrava-se um cenário em que os contribuintes não distribuíam formalmente os lucros às controladoras, causando um diferimento indeterminado da tributação; ao mesmo tempo, havia benefícios fiscais no exterior, o que muitas vezes correspondia à dupla não tributação da renda – isto é, não tributava-se no país de residência da controlada e de residência da controladora.

Diante desse contexto, a resposta dos países de residência dos controladores – que estavam utilizando a tática do diferimento indeterminado da tributação – foi criar normas que determinassem a disponibilização dos lucros auferidos no exterior aos sócios controladores. Essas normas tratavam, portanto, de uma regra de definição do momento de disponibilização dos lucros auferidos por intermédio de controladas residentes no exterior – Controlled Foreign Corporations rules.

Os contribuintes questionaram a validade dessas normas perante os tratados internacionais, alegando que estariam sendo tributados os lucros das pessoas jurídicas residentes no exterior, sendo que tais lucros estariam protegidos pelas disposições dos Tratados. Ao analisar o tema, a OCDE decidiu que não haveria violação dos Tratados, como visto acima. O entendimento da OCDE consistiu em uma resposta às práticas de diferimento indeterminado que vinham se repetindo nos países de residência do controlador – o que podia resultar, também, em uma dupla não tributação da renda, caso a controlada no exterior estivesse gozando de algum regime privilegiado ou não estivesse oferecendo os lucros à tributação. Daí porque houve a ressalva no Comentário da OCDE, no qual ressaltou-se a necessidade de a renda ter sido submetida à tributação no exterior.

Voltando ao caso concreto, e seguindo o pano de fundo traçado acima, temos que os lucros somente foram objeto de tributação no Brasil, em virtude da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 (norma CFC). Com efeito, a própria contribuinte reconheceu que a controlada residente em Luxemburgo – a CAMARGO CORREA LUXEMBURGO – registrava os resultados auferidos por meio de suas controladas utilizando o método de custo, ao invés do MEP. A consequência disso é que, em Luxemburgo, a controlada CAMARGO CORREA LUXEMBURGO não reconhecia os lucros de suas controladas e não os submetia à tributação.

A partir daqui, duas constatações podem ser feitas. A primeira é que a controlada em Luxemburgo não era uma empresa operacional, uma vez que não desenvolvia as atividades empresariais que geravam os lucros objeto de tributação. Implica dizer que nenhum lucro foi efetivamente produzido em Luxemburgo – dada a ausência de atividades econômicas substanciais nesse país. Considerando esse fato, não seria desarrazoado imaginar que a existência da CAMARGO CORREA LUXEMBURGO, dentro da cadeia de empresas que compõem o grupo empresarial, seria explicada apenas pela função de estar interposta entre a controladora residente no Brasil e a controlada efetivamente operacional, residente em Portugal. Assim, tem-se que o papel da

CAMARGO CORREA LUXEMBURGO seria atuar meramente como uma empresa para atrair a aplicação do Tratado Brasil-Luxemburgo.

A segunda constatação possível de ser extraída, ao se examinar os fatos, é que o IRPJ e a CSLL seriam os únicos tributos que incidiriam sobre os lucros auferidos por intermédios das controladas residentes no exterior. Com efeito, basta lembrar que a contribuinte não demonstrou o pagamento de tributos sobre os rendimentos auferidos pelas controladas no exterior. Além disso, cabe ressaltar que a CAMARGO CORREA LUXEMBURGO sequer reconheceu os lucros em Luxemburgo, visto que utilizava o método de custo para avaliar os investimentos que detinha em suas controladas. Portanto, quando a autoridade fiscal determinou que a controladora brasileira deveria reconhecer os rendimentos auferidos no exterior, por intermédios de suas controladas – sejam diretas ou indiretas –, e os incluísse na apuração do IRPJ e da CSLL, isso significou a primeira tributação que incidiria sobre tais lucros. Prova disso é que, caso houvesse pagamento de tributos no exterior, estes poderiam ser aproveitados como créditos para abater do montante de IRPJ e CSLL devidos no Brasil. Nesse ponto, cumpre salientar que a contribuinte, em nenhum momento, apresentou provas de que teria havido pagamento de tributos sobre a renda no exterior.

Esses fatos e argumentos servem para infirmar toda a tese elaborada pela contribuinte, no sentido da incompatibilidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, com o art. 7º do Tratado Brasil-Luxemburgo para evitar a dupla tributação. Isso porque restou demonstrado que o lucro objeto de tributação pertence efetivamente à controladora residente no Brasil e, igualmente, não haveria a suposta “tripla tributação” da mesma renda.

[...] (grifos e destaques conforme o original)

Com base nos fundamentos anteriormente exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que levaram a metade do Colegiado a divergir do voto do I. Relator no mérito, bem como, no conhecimento, a maioria tê-lo acompanhado apenas com base em suas conclusões.

Neste último ponto, vale observar que a maioria dos Julgadores, ao contrário do Relator, também considerou como *paradigma* hábil a demonstrar a necessária divergência jurisprudencial o Acórdão n.º **1402-002.388**.

Basta verificar o que restou assentado na decisão ora comparada, que diverge justamente no que se busca rediscutir. Veja-se: O art. 74 da MP n.º 2.158/01 tem efeito de norma CFC por considerar transparente as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, antiabusiva, específica e excepcional, o que permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação. A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei n.º 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP n.º 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ.

Quanto ao mérito, considerando que essa mesma matéria foi analisada no Acórdão n.º **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, Luxemburgo), prevista no artigo 74 da Medida Provisória n.º 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.

Pois bem.

Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros no exterior, o presente Julgador, em coautoria com o I. Cons. Alexandre Evaristo Pinto, já expôs que:²⁸

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

²⁸ "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

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 sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.²⁹

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.³⁰

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.³¹

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;

²⁹ BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

³⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional*, São Paulo: RT, 2001, pp. 125-128.

³¹ PICONEZ, Matheus. *Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias Jurídico-Contábeis*. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

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

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

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

A redação dos referidos dispositivos legais não passou ilesa a críticas, sendo que 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 *atos 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 de.Equivalência Patrimonial-MEp, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

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

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei) 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. 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.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.(grifamos)

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 de Luxemburgo.

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 7 do *tratado* Brasil/Luxemburgo, aprovado pelo Decreto nº 85.051/80, *in verbis*:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem 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 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 do presente 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 CTN³², 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 a 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.

³² Artigo 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

(...)

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 INSRF 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 n.º 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 n.º 2.15835/ 01, mostrando-se improcedente 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 n.º 2158-35/01 conflita diretamente com o disposto no artigo 7 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, coo 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.³³

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.³⁴

³³ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 2010. P. 380.

³⁴ 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.

... o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória n.º 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.³⁵

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

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.

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

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

(...)

Sobre o tema, aliás, sempre me manifestei contrário à tributação ora pretendida quando integrante da Turma Ordinária, conforme atesta, por exemplo, o Acórdão n.º **1201-002.697**.

³⁵ ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética. 2012. P. 408.

Posteriormente, em sessão de 12 de novembro, esta C. 1ª Turma da CSRF, em julgamento do qual participei (Acórdão n.º **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 n.º 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP n.º 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. 7.º BLOQUEIO DAS NORMAS DOMESTICAS.

O art. 74 da MP n.º 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 n.º 9.249/95, em comunhão com a disposição do posterior art. 74 da MP n.º 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7.º 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 Neto³⁶ (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 CM-OCDE, como é no caso da Convenção firmada com a Argentina:

No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CM-OCDE, consta a regra de que os lucros de empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferir. 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.

(...)

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 BrasilPaíses Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordo 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

³⁶ 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.

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 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 jurisdicionado 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 improcedente 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 de 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 Vogel³⁷ - 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.

(...)

³⁷ VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

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)**.³⁸

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.”³⁹

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.”

(...)

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.

Nesse sentido, entendo que a tributação ora pretendida não se sustenta.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

³⁸ SCHOUERI, 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.

³⁹ 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.