



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16643.720051/2013-59
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.784 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de novembro de 2023
Recorrente VOTORANTIM S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO CHILE DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Chile e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

LUCROS NO EXTERIOR. ALCANCE DAS CONTROLADAS E COLIGADAS INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO.

A pessoa jurídica poderá deduzir 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.

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, acordam em: (i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à matéria “1 - Incompatibilidade de Aplicação do Art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e as Convenções Para Evitar a Dupla Tributação”, vencidos os

conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento; (ii) por maioria de votos, dar provimento parcial, com retorno dos autos à primeira instância, quanto à matéria “2- *Necessidade de Consolidação de Lucros no Balanço da Controlada Direta*”, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar provimento; e (iii) por unanimidade de votos, dar provimento parcial, com retorno dos autos à primeira instância, em relação à matéria “3- *Não Aplicação do Limite de Dois Anos para a Compensação de Impostos Pagos no Exterior com IRPJ e CSL na Sistemática da MP nº 2.158-35/01*”. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e 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 em exercício e Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por VOTORANTIM CIMENTOS S/A em face do Acórdão nº 1401-002.406 (13/04/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUPOSTA FALTA DE APRECIÇÃO DA PROVA

Não procede a alegação de falta de apreciação das provas carreadas, seja em razão de parte ter sido analisada, seja porque a outra parte dizia respeito a imposto pagos no exterior há mais de dois anos e, portanto, não passíveis de serem compensados no Brasil segundo o entendimento da autoridade julgadora de primeiro grau.

LUCROS DE COLIGADAS EM PAÍSES NÃO CONSIDERADOS PARAÍSO FISCAL – PORTUGAL – PARAGUAI

Para fins de tributação dos lucros de coligadas sediadas em Portugal e no Paraguai não se aplica o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, por não serem considerados países de tributação favorecida.

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas nas convenções para evitar bitributação da renda das sociedades residentes

no exterior. 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.

APURAÇÃO DOS LUCROS E OUTROS RESULTADOS NO EXTERIOR.

O art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, com base na legislação tributária (art. 25 da lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e na legislação empresarial dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de controladas e coligadas e resultados de outras participações societárias. O rito previsto nos §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da instrução normativa operacionaliza a apuração dos lucros (1) das controladas no exterior (diretas ou indiretas), que serão adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil, (2) das coligadas, que serão adicionados ao lucro da investidora, e (3) das filiais e sucursais que serão adicionados ao lucro líquido da matriz no Brasil, que será, para os três casos, considerado de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores. O § 6º dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos.

JUROS SOBRE MULTA.

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas. Em relação ao mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de afastar da autuação, tão somente os lucros das coligadas YGUAZU, residente no Paraguai, e CIMPOR, residente em Portugal. Vencidos os Conselheiros Livia de Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga, que davam provimento integral ao recurso. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

A exigência em discussão nos autos refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL em decorrência da ausência de adição ao lucro líquido do período, para determinação da base de cálculo do lucro real e da CSLL, da variação patrimonial positiva decorrente de lucros auferidos pelas coligadas e controladas da Contribuinte no exterior, nos anos de 2008, 2009 e 2010.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação, cujos principais argumentos foram assim descritos pela decisão de segunda instância:

- o STF concluiu que a tributação dos resultados apurados por coligadas situadas em países sem tributação favorecida é inconstitucional;
- a lista taxativa estabelecida pela IN nº 1.037/10 não contempla Paraguai e Portugal. Para fins de legislação brasileira, portanto, Paraguai e Portugal são “países sem tributação favorecida”. Desse modo, é inconstitucional a pretensão das autoridades fiscais de tributar os resultados apurados por IGUZÚ e CIMPOR, coligadas da IMPUGNANTE;
- a IMPUGNANTE ofereceu à tributação os resultados de IGUZÚ, a despeito de não terem sido disponibilizados;
- os lucros da CIMPOR e VCC somente poderiam ser tributados respectivamente em Portugal e no Chile;

- as autoridades fiscais deixaram de considerar a distribuição de dividendos realizada por CIMPOR no montante de R\$ 63.825.074,87, bem como a sua respectiva tributação no ano-calendário de 2010;
- no caso da VCC, não foi obedecido o disposto na IN SRF nº 213/02, a qual determina a consolidação das demonstrações financeiras nas pessoas jurídicas coligadas ou controladas;
- os valores pagos por elas a título de imposto sobre a renda no exterior deverão ser utilizados para compensar o IRPJ e a CSLL eventualmente devidos no Brasil, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.249/95.

A turma julgadora de primeira instância considerou improcedente a impugnação.

O Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário e a PGFN apresentou contrarrazões. O Recurso Voluntário foi parcialmente provido, conforme dispositivo retro transcrito. Em suma, o Colegiado *a quo* rejeitou as preliminares de nulidade dos lançamentos e, no mérito, concluiu, com base em julgado do STF, pela inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas residentes em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”, excluindo do lançamento as parcelas atinentes aos lucros das controladas IGUAZU, residente no Paraguai, e de CIMPOR, residente em Portugal, mantendo o restante das exigências, sob o fundamento de que não há incompatibilidade entre o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas nas convenções para evitar bitributação da renda das sociedades residentes no exterior.

A PGFN deu-se ciente da decisão (fl. 1.464).

Cientificado, o sujeito passivo apresentou embargos de declaração (fls. 1.483/1.492), imputando ao julgado contradição e erro. A presidência da turma, em despacho fundamentado, rejeitou as arguições por se mostrarem manifestamente improcedentes (fls. 1.495/1.500).

Na sequência o sujeito passivo interpôs recurso especial (fls. 1.603/1.633), petição com pedido de esclarecimentos insistindo na existência de vícios na decisão (fls. 1.511/1.514) e novamente embargos que denominou de inominados sob alegação de que o despacho que rejeitou os embargos de declaração anteriormente opostos teria incorrido em inexatidão material decorrente de lapso manifesto (1.551/1.558), este último não conhecido, nos termos do despacho de fls. 1.791/1.798.

No Recurso Especial, o sujeito passivo arguiu divergência jurisprudencial em relação aos seguintes temas:

1 - Incompatibilidade de Aplicação do Art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e as Convenções Para Evitar a Dupla Tributação, indicando como paradigmas o acórdão nº 1302-002.348, e o acórdão nº 1402-002.388;

2 - Necessidade de Consolidação de Lucros no Balanço da Controlada Direta, indicando como paradigmas o acórdão nº 1302-003.030, e acórdão nº 1301-002.443;

3 - Não Aplicação do Limite de Dois Anos para a Compensação de Impostos Pagos no Exterior com IRPJ e CSL na Sistemática da MP nº 2.158- 35/01, indicando como paradigma o acórdão nº 1302-001.630.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 921-925 admitiu o apelo, nos seguintes termos:

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “divergência jurisprudencial em relação à incompatibilidade de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e as Convenções para Evitar a Dupla Tributação”

(4) “improcedência da tributação dos resultados de VCC face à Convenção Chile”

Decisão recorrida:

ART. 74 DA MP Nº 2.15835, DE 2001. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas nas convenções para evitar bitributação da renda das sociedades residentes no exterior. 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.

Acórdão paradigma nº 1302-002.348, de 2017:

MP 2.158-35, ART. 74. AFASTAMENTO. TRATADO FIRMADO PELO BRASIL E PELA ARGENTINA. PREVALÊNCIA DESTE ÚLTIMO.

Os lucros apurados por controlada sediada na Argentina não podem ser objeto de tributação pelo Brasil, em relação a sua controladora aqui sediada, à luz do que reza o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina.

Acórdão paradigma nº 1402-002.388, de 2017:

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

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de norma CFC por considerar transparente as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, antiabusiva, específica e excepcional, o que

permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação.

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

6. Com relação a essas primeira e quarta matérias, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas nas convenções para evitar bitributação da renda das sociedades residentes no exterior*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1302-002.348, de 2017, e 1402-002.388, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *os lucros apurados por controlada sediada na Argentina não podem ser objeto de tributação pelo Brasil, em relação a sua controladora aqui sediada, à luz do que reza o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina (primeiro acórdão paradigma) e que a hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP nº 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ (segundo acórdão paradigma).*

(2) **“divergência jurisprudencial em relação à necessidade de consolidação de lucros no balanço da controlada direta”**

(5) **“improcedência da tributação dos resultados de VCC – desrespeito à sistemática de consolidação em relação aos resultados auferidos por VCC”**

Decisão recorrida:

APURAÇÃO DOS LUCROS E OUTROS RESULTADOS NO EXTERIOR.

O art. 1º da IN SRF nº 213, de 2002, com base na legislação tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 e 16 da Lei nº 9.430, de 1996), e na legislação empresarial dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), estabelece procedimentos para apurar os lucros de controladas e coligadas e resultados de outras participações societárias. O rito previsto nos §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da instrução normativa operacionaliza a apuração dos lucros (1) das controladas no exterior (diretas ou indiretas), que serão adicionados ao lucro líquido da

controladora no Brasil, (2) das coligadas, que serão adicionados ao lucro da investidora, e (3) das filiais e sucursais que serão adicionados ao lucro líquido da matriz no Brasil, que será, para os três casos, considerado de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores. O § 6º dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos.

[...].

Resultado consolidado

No tocante à alegação de que os resultados devem ser consolidados na controlada direta, também não assiste razão à contribuinte, conforme jurisprudência do CARF. Para tal nos valem o mesmo AC nº 9101-003.169, de 07 de novembro de 2017. Reproduzimos outro trecho de sua ementa:

[...].

[...].

Isso posto, adoto as mesmas razões de decidir para negar provimento ao recurso voluntário também nesse ponto.

Acórdão paradigma nº 1302-003.030, de 2018:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta.

Acórdão paradigma nº 1301-002.443, de 2017:

RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO NA CONTROLADA DIRETA.

A controlada 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.

8. No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

9. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *no tocante à alegação de que os resultados devem ser consolidados na controlada direta, também não assiste razão à contribuinte, conforme jurisprudência do CARF*, os

acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1302-003.030, de 2018, e 1301-002.443, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil (primeiro acórdão paradigma)* e que *a controlada 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 (segundo acórdão paradigma)*.

(3) “divergência jurisprudencial em relação à não aplicação do limite de dois anos para a compensação de imposto pagos no exterior com IRPJ e CSL na sistemática da MP nº 2.158-35/01”

(6) “compensação do imposto pago no exterior”

Decisão recorrida:

SUPOSTA FALTA DE APRECIÇÃO DA PROVA

Não procede a alegação de falta de apreciação das provas carreadas, seja em razão de parte ter sido analisada, seja por que a outra parte dizia respeito a imposto pagos no exterior há mais de dois anos e, portanto, não passíveis de serem compensados no Brasil segundo o entendimento da autoridade julgadora de primeiro grau.

[...].

Impostos pagos no exterior

No tocante a impostos pagos no exterior, é fato incontroverso que já haviam se passado mais de 2 (dois) anos entre os pagamentos e os fatos geradores, pois não foi contestado pelo contribuinte.

A defesa apenas discorda do requisito legal. No seu entender, tal exigência não mais está mais amparada na legislação aplicada no lançamento, uma vez que esta exige a disponibilidade imediata. A exigência só fazia sentido no regime anterior, que impunha a tributação apenas na data da disponibilidade.

Discordo dessa interpretação.

A autuação e a decisão de primeiro grau se estearam no art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97, que abaixo reproduzo:

[...].

Note-se que esse é um requisito que faz referência ao direito previsto no art. 26 da Lei nº 9.249/95, que independe do regime de disponibilidade do lucro, como abaixo podemos perceber da sua redação:

[...].

Ademais, o art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97 foi revogado apenas em 2014, pela Lei 12.973/2014.

Nego provimento ao recurso quanto a esse ponto.

Acórdão paradigma nº 1302-001.630, de 2015:

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. PRAZO. § 4º DO ART. 1º DA LEI Nº 9.532/97. NÃO APLICAÇÃO.

O prazo de que trata o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não se aplica a partir da entrada em vigor do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

10. Por fim, no tocante a essas terceira e sexta matérias, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

11. Enquanto a **decisão recorrida discorda** da interpretação da Recorrente de que, *no seu entender, tal exigência* [art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97, esclareço] *não mais está mais amparada na legislação aplicada no lançamento* [art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, esclareço], *uma vez que esta exige a disponibilidade imediata, o acórdão paradigma apontado* (Acórdão nº 1302-001.630, de 2015) *decidiu, de modo diametralmente oposto, que o prazo de que trata o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não se aplica a partir da entrada em vigor do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

12. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

No mérito defende a improcedência da tributação dos resultados da Votorantim Cimentos Chile (VCC) afirmando estar se tributando lucro alheio em suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desconsiderando-se a Convenção Chile, em violação ao art. 98 do CTN. Passa a descrever as disposições constantes da Convenção Chile.

Opõe-se, ainda, à forma como foi exigida a tributação dos resultados da VCC, arguindo que o parágrafo 6º do art. 10, da IN nº 213/02, determina que os resultados auferidos por pessoa jurídica na qual a controlada mantenha participação societária devem ser consolidados no balanço dessa controlada, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL da controladora no Brasil.

Por fim, expende os motivos pelos quais entende que os valores pagos por ITACAMBA a título de imposto sobre a renda no exterior devem ser utilizados para compensar o IRPJ e a CSL devidos no Brasil.

Os autos foram encaminhados para ciência do Recurso Especial e respectivo despacho de admissibilidade pela Fazenda Nacional em 18/11/2019 (fl. 1.810) que apresentou tempestivamente, em 19/11/2019 (fl. 1.829), contrarrazões (fls. 1.811/1.828).

Preliminarmente, opõe-se ao conhecimento do recurso especial do sujeito passivo alegando que os paradigmas indicados não trataram de situações fáticas semelhantes, e que o mero cotejo entre trechos de suas ementas com o teor do acórdão recorrido não é suficiente para demonstração da divergência. No mérito, requer seja negado provimento ao Apelo com a consequente manutenção da decisão recorrida.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

A Recorrente foi cientificada do despacho de exame de admissibilidade de embargos de declaração (fls. 1.495/1.500), em 18/07/2019, como demonstra o Termo de Abertura de Documento à fl. 1.507, e apresentou o Recurso Especial, em 02/08/2019, em respeito ao prazo regimental de 15 (quinze) dias. O Recurso Especial é, portanto, tempestivo.

A PGFN discorda do conhecimento do Apelo, pelo que passa-se ao reexame.

1.1 INCOMPATIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/01 E AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

A PGFN afirma que quanto a este tópico os paradigmas indicados se referem à Convenção Brasil – Argentina e que a Recorrente *não se dedicou a demonstrar que esse caso da Convenção Brasil-Argentina é semelhante à mesma situação analisada nestes autos com relação à Convenção Brasil-Chile.*

Tal arguição não tem guarida. Primeiramente, porque todos os tratados para evitar a bitributação internacional celebrados pelo Brasil, em linhas gerais, se baseiam por um mesmo modelo, o qual foi desenvolvido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e, em resumo, têm relação com a adequação do Brasil a medidas de cooperação fiscal internacional que visam evitar a transferência de lucros para países de baixa tributação. Aliás, tal fato foi reconhecido no próprio TVF:

É certo que o **Art. 7 do modelo de convenção da OCDE, que serve de minuta para todos os tratados de nossa rede**, estabelece a competência tributária exclusiva do Estado Contratante onde a coligada ou controlada com lucros está situada.

Assim, para caracterização de divergência jurisprudencial, não há necessidade que o paradigma tenha se pronunciado sobre um mesmo específico tratado, mas sobre algum tratado internacional celebrado pelo Brasil com um país estrangeiro nos moldes da OCDE.

Ademais, com a matéria, a Recorrente pretende rediscutir a compatibilidade ou incompatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e os acordos ou tratados para evitar a dupla tributação e não o teor de um tratado especificamente.

Em resumo, o acórdão recorrido considerou que o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 seria compatível com as convenções internacionais, de modo que o objeto da tributação seria o lucro da Recorrente, proporcional à sua participação em VOTORANTIM CIMENTOS CHILE (VCC), e não aos lucros auferidos por VOTORANTIM CIMENTOS CHILE (VCC).

Os paradigmas não se encontram reformados.

No paradigma de nº 1302-002.348, a discussão ali travada foi semelhante. A fiscalização acusou o sujeito passivo de ter deixado de adicionar ao lucro líquido, lucros verificados em empresas coligadas/controladas estabelecidas na Argentina, invocando as disposições do art. 74, da MP 2.158/01. E o Colegiado identificou a tese litigiosa, nos seguintes termos: “*A existência de um conflito (aparente?) entre tratados internacionais firmados pelo Brasil e o art. 74 da MP 2.158-35/2001 não é nova neste Conselho e, nada obstante, parece longe de atingir um consenso....*”. Mas, pronunciando-se sobre essa específica questão, concluiu que haveria prevalência do art. 7º da Convenção Modelo da OCDE sobre o art. 74 da citada MP.

Contudo, no que diz respeito ao paradigma nº 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 nº 9101-006.243. 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 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 nº 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:

Quanto 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 nº 1402-002.388) foi apresentado em recente acórdão da CSRF, em que o recurso de outro contribuinte foi admitido por maioria de votos (Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 autuação. Reproduzo abaixo, a mencionada declaração:

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

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

Especificamente em relação às empresas na Argentina, a fiscalização entendeu aplicável o Tratado para evitar a bitributação, firmado entre o Brasil e a Argentina, para deixar de lançar créditos de IRPJ em relação 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 nº 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 descon sideração 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 autuados (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 Comércio 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 38/97 foi determinante para a decisão adotada no Acórdão nº 1402-003.275, enquanto a prevalência da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resultou em votos divergentes dos mesmos Conselheiros no Acórdão nº 1402-002.814.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 Baixo 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 nº 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 de diferente. A discussão lá estabelecida tinha outros parâmetros fáticos.

Conclui-se, do exposto, que o acórdão recorrido e o paradigma nº 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.

Ressalte-se, contudo, que meu voto acerca do descarte do paradigma nº 1402-002.388 somente foi acompanhado pela conselheira Edeli Pereira Bessa e pelo conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, tendo os demais membros do colegiado admitido tal paradigma como formador de dissídio jurisprudencial, nos termos do despacho de admissibilidade, entendimento esse que, à luz do disposto no § 8º do art. 63 do Anexo II do RICARF¹, é que prevalece como fundamento do presente acórdão.

De todo modo, em relação ao paradigma nº 1302-002.348, há, pois, similitude suficiente para conhecer do recurso. De fato, as discussões ali 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.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que prevalece o contido no art. 74 da MP 2.158-35/2001 em detrimento do art. 7º da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, no paradigma nº 1302-002.348, em sentido contrário, entendeu-se pela incidência do art. 7º dos tratados prevalecendo, este, sobre as disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35/01.

Desse modo, encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial quanto a essa matéria, apenas em relação ao acórdão paradigma nº 1302-002.348, prevalecendo, contudo, o entendimento majoritário do colegiado quanto ao conhecimento com base em ambos os paradigmas².

¹ Art. 63. [...]

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

² Nos termos do § 8º do art. 63 do Anexo II do RICARF, já reproduzido alhures.

1.2 NECESSIDADE DE CONSOLIDAÇÃO DE LUCROS NO BALANÇO DA CONTROLADA DIRETA

Quanto a este tema a decisão recorrida negou o pleito da Recorrente adotando, como fundamento de decidir, as razões expendidas no Acórdão n.º 9101-003.169, de 2017 que, sinteticamente, adotou a tese da impossibilidade de consolidação dos valores no balanço da controlada direta, cujos fundamentos resumem-se no seguinte trecho do voto:

O art. 1º da IN SRF n.º 213, de 2002, com base na legislação tributária (art. 25 da Lei n.º 9.249, de 1995 e 16 da Lei n.º 9.430, de 1996), e na legislação empresarial dispondo sobre o conceito de controladas (arts. 116 e 243 da Lei n.º 6.404, de 1976 e art. 1098 do Código Civil), estabelece procedimentos para apurar os lucros de controladas e coligadas e resultados de outras participações societárias. O rito previsto nos §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da instrução normativa operacionaliza a apuração dos lucros (1) das controladas no exterior (diretas ou indiretas), que serão adicionados ao lucro líquido da controladora no Brasil, (2) das coligadas, que serão adicionados ao lucro da investidora, e (3) das filiais e sucursais que serão adicionados ao lucro líquido da matriz no Brasil, que será, para os três casos, considerado de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, **vedada a consolidação dos valores**. O § 6º dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos.

Os paradigmas indicados não foram reformados.

O primeiro paradigma - acórdão n.º 1302-003.030 - pronunciou-se sobre autos de infração que exigiam IRPJ e CSLL do ano-calendário 2006, em razão de adições não computadas na apuração do lucro líquido dos lucros auferidos no exterior por empresas controladas direta e indiretamente pelo sujeito passivo, tendo como fundamento legal o artigo 74 da MP 2.158-35/2001

Entendeu-se que o procedimento adotado pelo sujeito passivo, em consolidar os resultados das controladas indiretas JBS Global BeefCompany S/U LDA. (Ilha da Madeira), JBS Global (Reino Unido) Limited, Arab/Friboi e Friboi/Egy (Egito) na controlada direta JBS Global A/S (Dinamarca) não mereceria reparo. Decidiu-se que *os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, inexistindo previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta.*

No paradigma de n.º 1301-002.443, concluiu-se, igualmente, pela necessidade de prévia consolidação na controlada direta dos resultados auferidos em controladas indiretas, como resumiu sua ementa:

RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO NA CONTROLADA DIRETA.

A controlada 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.

PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADAS INDIRETAMENTE, SEDIADAS NO EXTERIOR. REGIME DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

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

Pois bem, conforme visto, no caso concreto, a Fiscalização realizou o lançamento considerando a parcela do lucro a que fazia jus sobre o investimento em controlada direta situada no exterior (VCC – situada no Chile).

Desde sua impugnação, o Contribuinte alegou que faria jus à dedução de prejuízos de controladas indiretas em razão da necessidade, antes do oferecimento à tributação no Brasil, de consolidação de lucros na controlada direta.

O acórdão recorrido, por sua vez, cita precedente que firmou o entendimento acerca da possibilidade de tributação da parcela de lucros da empresa brasileira sobre o investimento em controladas *indiretas* sem que fosse necessária a referida consolidação de valores na controlada direta (e sem discussão a respeito de “simulação” ou outro subterfúgio de interposição artificial de controlada direta situada em país com tratado firmado com o Brasil).

No que diz respeito ao primeiro paradigma - acórdão nº 1302-003.030, conforme já esclarecido, o lançamento dizia respeito a exigências de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2006, em razão de adições não computadas na apuração do lucro líquido dos lucros auferidos advindos de sua participação em empresas controladas direta e indiretamente pelo sujeito passivo no exterior, tendo como fundamento legal o artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Já no paradigma nº 1301-002.443, concluiu-se no mesmo sentido, qual seja, pela necessidade de prévia consolidação na controlada direta dos resultados auferidos em controladas indiretas.

Nesse contexto, em que pesem os quadros fáticos distintos – no recorrido tributou-se resultado de controlada direta sem levar em consideração prejuízos de controladas indiretas, enquanto nos paradigmas foram tributados os resultados das controladas indiretas, desprezando-se a consolidação na controlada direta -, o acórdão recorrido utilizou-se de precedente (Acórdão nº 9101-003.169) que, em resumo, adotou a tese da *impossibilidade* de consolidação dos valores no balanço da controlada direta (“vedada a consolidação de valores”), concluindo que o “§ 6º [da IN SRF nº 213/2002] dispõe sobre tributação residual, que diz respeito a resultados não abrangidos pelos parágrafos anteriores, auferidos por outros investimentos”.

Ora, se no acórdão recorrido tais fundamentos foram suficientes para afastar a consolidação de resultados nas controladas diretas - em que pesem as distinções fáticas com os acórdãos paradigmas colacionados pela Recorrente – as razões de decidir utilizadas pelos paradigmas, sem dúvida, reformariam o recorrido, pois em ambos os paradigmas concluiu-se taxativamente que os resultados das controladas indiretas devem ser consolidados na controlada direta. A distinção que deve ser feita, contudo, é quanto ao alcance de eventual reforma do acórdão recorrido, não havendo que se falar, em tese, de mero cancelamento da exigência, mas sim de ajuste de base de cálculo levando-se em consideração o resultado das controladas indiretas.

Assim sendo, entendo que foi demonstrada a divergência no tocante a este tema.

1.3 NÃO APLICAÇÃO DO LIMITE DE DOIS ANOS PARA A COMPENSAÇÃO DE IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR COM IRPJ E CSLL NA SISTEMÁTICA DA MP Nº 2.158-35/01

Quanto a esta última matéria entendo que a divergência também restou caracterizada.

Ao analisar as alegações de defesa, o voto proferido no acórdão recorrido chancelou o quanto decidido pela Autoridade Julgadora de 1ª Instância, ou seja, a compensação não atenderia aos requisitos legais, pois foi inobservado o prazo disposto no art. 1º, § 4º, da Lei nº 9.532, de 1997. No caso, a Fiscalização constatou que os lucros auferidos por intermédio de investidas no exterior ocorreram nos anos de 2008 a 2010, portanto, ultrapassados 2 (dois) anos da ocorrência do fato gerador. Assim, para a decisão, não houve qualquer tipo de compensação de impostos pagos no exterior relacionados à disponibilização de lucros auferidos por controladas e coligadas no mesmo período. Por fim, lembrou que referido dispositivo legal somente foi revogado em 2014, de modo que essa revogação não atingiria os fatos geradores ocorridos 2008, 2009 e 2010, observando que a Recorrente foi cientificada dos lançamentos em 2013.

Por outro lado, no paradigma - acórdão nº 1302-001.630 (não reformado), as exigências de lucros auferidos por coligadas e coligadas no exterior dizem respeito ao ano-calendário 2007 e o voto condutor do paradigma entendeu que o art. 99 da Lei nº 12.973/2014 determina que o prazo de que trata o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532/97 não seja aplicado a partir da entrada em vigor do art. 74 da MP 2.158-35/01. E reconheceu que essa revogação seria retroativa, sem necessidade de qualquer tipo de interpretação, porque isto constaria dos termos da própria lei revogadora. Confira-se o que consta do seguinte trecho:

[...]

(...) para além de uma justificativa meramente doutrinária, o art. 99 da Lei nº 12.973/2014 determina que o prazo de que trata o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532/97 não seja aplicado a partir da entrada em vigor do art. 74 da MP 2.158-35/01, vejamos:

Art. 99. O prazo de que trata o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não se aplica a partir da entrada em vigor do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 1º Na hipótese de existência de lançamento de ofício sem a observância do disposto no caput, fica assegurado o direito ao aproveitamento do imposto pago no exterior, limitado ao imposto correspondente ao lucro objeto do lançamento.

O referido dispositivo legal entrou em vigor na data de sua publicação, 14/05/2014, e o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532/97 foi revogado a partir de 01/01/2015, vejamos:

Art. 117. Revogam-se, a partir de 1º de janeiro de 2015:

VII – alínea “b” do § 1º e os §§ 2º e 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997,

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

De se ver que **o referido art. 99 tem efeitos notoriamente retroativos, sem que nenhuma interpretação se faça necessária, porquanto seu próprio texto faz sua retroatividade.**

Assim, afastada a aplicação do § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, deve-se, ainda que por outro fundamento, negar provimento ao recurso de ofício neste ponto, para aceitar a compensação do tributo aqui devido com aquele pago na Holanda.

Desse modo, encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

2 MÉRITO

2.1 INCOMPATIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/01 E AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Para a Recorrente, a Fiscalização não poderia ter incluído na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os resultados auferidos por intermédio da VOTORANTIM CIMENTOS CHILE (VCC- controlada), sediada no Chile.

Segundo seu entendimento, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, violaria o art. 7º do Tratado Brasil-Chile, firmado para evitar a dupla tributação da renda. Desse modo, ao aplicar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a Fiscalização estaria tributando os lucros da VOTORANTIM CIMENTOS CHILE (VCC), sediada no Chile -, e não os lucros da Recorrente – residente no Brasil.

Entende, a Recorrente, ademais, que seria competência exclusiva do Chile tributar os lucros auferidos por VOTORANTIM CIMENTOS CHILE (VCC), nos termos previstos no art. 7º do Tratado Brasil-Chile.

Pois bem, passo a analisar o tema.

A matéria enfrentada não é nova no âmbito do CARF, aliás, trata-se de um dos temas de maior envergadura econômica ainda em discussão nesta Corte Administrativa. E mantenho o meu entendimento já formulado em diversos julgados.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil possui 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.

Depois de inúmeras controvérsias legislativas³, pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e

³ Tais controvérsias surgiram 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

ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL⁴; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-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. 10 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.

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional⁵. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* - CFC.

Faz-se necessário, portanto, analisar a sistemática adotada em tais dispositivos 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, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na

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.

⁴ 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.

⁵ Cf. João Francisco Bianco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

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. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 43⁶.

E não há nenhuma ofensa ao artigo 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. 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 Países Baixos⁷:

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Ora, a parte desse dispositivo 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.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em Contrarrazões, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente!

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 355, de 2 dezembro de 1991.

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes.

Há de se salientar, novamente, que a tributação da empresa brasileira, nos termos do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01, não diminui o resultado da empresa situada no exterior, uma vez que jamais se refletirá nas demonstrações contábeis e financeiras do não residente no Brasil.

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

Os mais recentes posicionamentos da OCDE orientam, inclusive, que normas CFC não se apliquem somente a casos de abuso de tratado, mas que possuam hipóteses de incidência objetivas.

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “*entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional⁸ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:*

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”.⁹

Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por outros fundamentos também discordo de tal exegese. Basta analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – *profits*) remetidas ao

⁸ Ver e.g., LANG, Michael. “CFC Regulations and Double Taxation Treaties”. Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 5158 (2003).

⁹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.

país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º dessas convenções, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 - modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

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

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

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

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

14. O propósito do parágrafo 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado

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

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting BEPS*, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição¹⁰. 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 213/02¹¹. 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)¹². Veja-se:

¹⁰ Conforme OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports, pp 13 e 14. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>. Acesso em 10 de maio de 2017. Eis o texto em sua originalidade: "Definition of income – Although some countries' existing CFC rules treat all the income of a CFC as "CFC income" that is attributed to shareholders in the parent jurisdiction, many CFC rules only apply to certain types of income. The report recommends that CFC rules include a definition of CFC income, and it sets out a non-exhaustive list of approaches or combination of approaches that CFC rules could use for such a definition".

¹¹ 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.

¹² Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

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

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

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

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

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

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

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

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

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori*, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo 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 alegar que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito

da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de technicalidades 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 nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa chilena. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a “nossa” empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

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

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

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

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

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

Pelo artigo 7, inexistente ofensa ao Acordo Brasil-Chile, portanto, não assiste razão à Recorrente.

2.2 NECESSIDADE DE CONSOLIDAÇÃO DE LUCROS NO BALANÇO DA CONTROLADA DIRETA

Pois bem, assim dispõe o art. 1º da IN SRF nº 213/2002:

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.

[...]

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

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

Com o devido respeito à decisão recorrida, em regra, o § 5º do art. 1º da IN SRF nº 213/2002 trata única e exclusivamente da denominada “consolidação horizontal”, aplicável a controladas ou coligadas situadas em um mesmo país, hipótese em que é vedada a consolidação dos valores, ou seja, o lucro a ser oferecido à tributação, no Brasil, corresponde à parcela que a controladora possui no investimento, calculado de forma individualizada por controlada/coligada.

Já o § 6º do art. 1º da IN SRF nº 213/2002 diz respeito à *consolidação vertical*, na controladora direta, dos “*resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente...*”.

A meu sentir, o referido dispositivo é cristalino ao determinar a consolidação, nas controladas diretas, dos resultados auferidos por meio dessas em participações em outras controladas no exterior, *ainda que indiretamente*, de forma cogente (“*serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada*”).

Esclarece-se que, se mantido o entendimento do acórdão recorrido de se tributar individualmente os resultados das controladas indiretas, sem consolidação vertical na controlada direta, as autoridades fiscais jamais precisariam ter lavrado autos de infração fazendo menção a abuso de tratado (“*treaty shopping*”), bastando tributar “*per saltum*” os resultados dessas controladas indiretas, de modo a ignorar a consolidação de resultados em países com tratados firmados com o Brasil.

A esse respeito, como bem observado no paradigma nº 1301-002.443, assim lecionou o professor Alberto Xavier:

Neste sistema, os lucros das controladas indiretas não podem ser considerados disponibilizados per saltum para a controladora brasileira e junto a ela tributados, pois tal tributação poderá estar incidindo sobre um resultado que jamais chegará às mãos daquela controladora.

Tal ocorrerá na hipótese de existência de prejuízos ou perdas em sociedades estrangeiras situadas em degraus, mais elevados do elo societário, que absorverão referidos lucros, e ainda na hipótese de o controlador brasileiro alienar a participação na primeira controlada estrangeira, quando deixa ipso iure de ter qualquer vínculo jurídico com as controladas indiretas legitimador de uma disponibilização, eis que sua relação societária passa necessariamente pela primeira controlada¹³.

Nesse contexto, para que a Fiscalização não leve em consideração a controladora direta, há necessidade de fundamentação específica acerca do possível abuso na interposição de *holding* ou dessa controlada direta, conforme já me manifestei no voto vencedor no Acórdão nº 1402-001.875.

Saliento que tal voto foi proferido justamente no citado contexto de “*abuso de tratado*”, mas seus fundamentos aplicam-se *in totum* ao presente caso, pois indicam que, em regra, a consolidação tem que ser realizada na controlada direta, e que somente se pode partir para tributar o lucro da controlada indireta, sem consolidação, caso haja hipótese de abuso ou artificialidade, como, por exemplo, quando o contribuinte interpõe uma holding em país com tratado firmado com o Brasil para, artificialmente, utilizar-se da consolidação de lucros das indiretas nessa holding, para, por fim, *buscar-se* valer do tratado para evitar a incidência de IRPJ e CSLL, sobre tais resultados¹⁴. Confira-se excertos de interesse do referido voto:

¹³ **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 7 ed., Forense, 2010, p. 421.

¹⁴ O que ora se admite somente por amor ao debate e para fins argumentativos, pois, conforme apontado no item anterior deste voto, os tratados não têm o condão de afastar a tributação da parcela de lucro a que faz jus a controladora brasileira que detém investimento em controlada situada no exterior.

Em que pesem os valiosos argumentos do ilustre Conselheiro Relator, ousou discordar do entendimento a respeito da consolidação dos resultados das controladas indiretas na controlada direta, aplicando-se então o tratado para evitar dupla tributação.

Excerto do voto condutor do aresto recorrido demonstra bem o limite da lide em questão:

Constatação essencial à desconsideração de pessoas jurídicas implementada pela autoridade fiscal é a existência de elementos que configurem a falta de propósito negocial ou outra forma de abuso de direito com finalidade elisiva. No presente caso, além de apontar indícios de falta de autonomia, a fiscalização confronta os balanços apresentados pela fiscalizada para demonstrar que os resultados apurados pela CST OVERSEAS transitaram apenas formalmente pelo patrimônio das empresas mais próximas à fiscalizada no Brasil na cadeia societária. Principalmente a CST BV, cujos lucros estariam “protegidos” da pretensão fiscal brasileira por tratado internacional firmado entre Brasil e Holanda, seria, no entender da fiscalização, apenas uma pessoa jurídica intencionalmente interposta na cadeia societária com o propósito específico de não ter os lucros da CST OVERSEAS tributados no Brasil.

A tese da fiscalização repousa na constatação de que a fiscalizada no Brasil era a destinatária final dos lucros originados na CST Overseas (Cayman), os quais eram recebidos a título de empréstimos para fins de pré-pagamento de exportação, contidos nas contas 112901/21 pela CST BV (contas de ativo) e 214114/314 pela fiscalizada (conta do ativo). A interposição das empresas CST BV e da SKADDEN teria se prestado a transformar esses lucros em lucros protegidos por tratado internacional firmado entre Brasil e Reino Unido, que territorialmente não alcança o país em que efetivamente auferidos os lucros em questão (Ilhas Cayman).
[...]

[...]

Em síntese, segundo a fiscalização, o mesmo planejamento fiscal teria servido tanto para afastar a tributação sobre os lucros apurados por controlada sediada em paraíso fiscal (mediante interposição da subsidiária em país beneficiado por tratado internacional), quanto para
[...]

Esclareça-se que a autoridade fiscal, em sua desconsideração para fins fiscais de empresas pertencentes à cadeia societária, não apontou defeito na constituição das controladas mas sim na existência e desígnio das empresas CST BV e SKADDEN.

Os demonstrativos fiscais e contábeis apresentados pela própria fiscalizada foram relevantes para a formação da convicção da fiscalização, fortemente respaldada nos os demonstrativos de valores apresentados no termo de verificação fiscal, que denotam a transferência direta de resultados à CST BV, subsidiária integral da autuada.

Os dividendos repassados à SKADDEN, por sua vez, coincidem com a equivalência patrimonial efetuada na CST BV (Holanda) sobre essa que era sua subsidiária integral. Por fim e, coincidentemente, os resultados da equivalência patrimonial no investimento da SKADDEN eram repassados à controladora no Brasil a título de empréstimo.

Contratualmente, as exportações da controladora no Brasil eram obrigatoriamente destinadas à trading CST Overseas, empresa sediada nas Ilhas Cayman e sua controlada indireta, que por sua vez revendia as mercadorias exportadas pela CST mediante obtenção de direito de crédito sobre os adquirentes finais, sendo que esse crédito era utilizado como lastro para a emissão de títulos no exterior subscrito por investidores estrangeiros;

Releva notar que as funções de trading da CST Overseas foram gradativamente, ao longo do ano de 2008, atribuídas à empresa Skadden (Ilha da Madeira), que figurava como controlada direta da CST BV (Holanda) na cadeia societária. Não parece plausível que tenha se tratado apenas de uma estratégia para “reforçar a presença da empresa brasileira no mercado europeu”, tal como sucintamente alegado pela fiscalizada, mas sim, a retirada gradativa de empresa da cadeia societária por já ter cumprido seu objetivo de planejamento tributário.

Embora não esteja inequivocadamente demonstrado que a empresa holandesa não atende ao “princípio da presença substancial”, tal como concluído pela autoridade fiscal, há evidências suficientes nos autos que comprovam que essa empresa, a CST BV, não é beneficiário owner (beneficiário efetivo) do tratado fiscal celebrado entre Brasil e Reino dos Países Baixos, eis que os seus lucros são primordialmente originadas nas controladas localizadas em paraísos fiscais, posteriormente trasladados para a Holanda através de distribuição de dividendos e equivalência patrimonial (ver demos a fl. 866).

A constatação de que a CST BV não é beneficiária efetiva do tratado internacional em relação aos lucros recebidos de suas controladas é reforçada pelo fato de que o vínculo entre as controladas indiretas e a impugnante é construído apenas por laços de subsidiariedade integral, bem como a constatação de que as mutações patrimoniais na cadeia societária refletem basicamente os resultados das controladas indiretas.

[...]

Portanto, mostram-se suficientes os elementos caracterizadores da conduta ilegal apresentada pela contribuinte, evidenciando claramente a realização de verdadeiro planejamento tributário com abuso de direito e fraude à lei (no caso, à aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35), que deve ser rechaçado pelo Fisco.

A invocação feita pela fiscalização ao caso Eagle (acórdão 101.97.070 do CARF, relatora Conselheira Sandra Maria Faroni) é bastante pertinente à situação. Referido julgado repousou sobre o oferecimento à tributação dos resultados auferidos pela Monthiers, empresa uruguaia controlada indireta da autuada Eagle, por ter-se entendido que a Jalua,

sediada na Espanha e beneficiária de tratado internacional, teria sido interposta com o objetivo de não ter os resultados de sua controlada direta, a Monthiers, tributados no Brasil.

A relatora do caso Eagle, em seu voto vencido, analisou a questão sob a ótica da legislação de transparência fiscal internacional (a chamada “legislação CFC”, abreviatura de controlled foreign companies), consignando que essa análise “implica considerar que o lucro foi auferido diretamente pela empresa brasileira, e não pela empresa espanhola, o que o retiraria da submissão ao Tratado. O deslinde do litígio passa a se situar na verificação da compatibilidade da lei brasileira de transparência fiscal com o Tratado., tendo concluído, nesse aspecto, que a regra brasileira de transparência fiscal (art. 74 da MP nº 2.158-35) é compatível com os acordos internacionais que seguem o modelo da OCDE, somente nas situações em que está caracterizado o intuito abusivo do investimento no exterior, ou na hipótese de utilização dos tratados como instrumento de planejamento fiscal estruturado com o objetivo exclusivo de evitar a tributação no Brasil. Como nenhuma dessas situações foi indicada naquele lançamento, a relatora entendeu que deveria ser aplicado o tratado para afastar a tributação dos resultados auferidos pela controlada indireta Monthiers.

Ocorre que a autuação ora analisada, diversamente do que a relatora do caso Eagle vislumbrou ter ocorrido naquela autuação, efetivamente apresenta acusações e elementos caracterizadores de planejamento tributário abusivo, devidamente consignados no Termo de Verificação Fiscal com a finalidade de afastar a proteção do tratado firmado entre Brasil e Reino dos Países Baixos aos lucros auferidos por empresas que não estejam situadas nos Estados Contratantes.

Ou seja, podendo-se apurar nos autos que os resultados de equivalência patrimonial da CST BV (Holanda) originaram-se primordialmente dos lucros auferidos pela CST Overseas (Ilhas Cayman) e tendo essa acusação sido consignada no auto de infração, o artigo 74 da MP 2.158-35 deve perfeitamente ser aplicada como norma de transparência fiscal, técnica internacionalmente reconhecida pra evitar planejamentos abusivos em matéria de tributação dos lucros auferidos no exterior.

A despeito de não comungar da não distinção de tratamento tributário conferido aos resultados de controladas diretas e indiretas em caráter geral, consoante aplicado no voto condutor perfilhado pela maioria dos julgadores do CARF no caso Eagle, a pretensão da recorrente dos autos não sobrevive às irrefutáveis considerações consignadas naquele voto, abaixo reproduzidas, que dizem respeito à delimitação do alcance dos benefícios previstos nos tratados firmados segundo o modelo da OCDE:

Não pode a Recorrente invocar em seu benefício o tratado celebrado entre os Estados acima contratantes, que visou evitar a dupla tributação dos lucros auferidos pelas sociedades residentes dos respectivos Estados, a fim de obter uma economia de imposto decorrente de lucros auferidos por outra sociedade controlada/interligada residente num terceiro Estado, os quais não fazem jus ao benefício em razão de sua situação substancial.

De fato, não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil - Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, *que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes*, eis que, pela regra disposta no art. 7º do Tratado, os lucros por ele abrangido são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes, aliado ao fato de que pela lei societária e fiscal, os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão considerados no balanço para efeito societário, bem como, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

No caso ora apreciado, o planejamento fiscal que pretendeu opor-se ao Fisco evidencia-se em dois outros aspectos concretos: i) há um controle inequívoco da empresa estrangeira CST BV pela empresa nacional, que é sua controladora integral; ii) a entidade controlada em que produzidos os lucros cuja tributação se discute localiza-se em uma jurisdição fiscal favorecida, as Ilhas Cayman (paraíso fiscal).

Cumpre ressaltar que o abuso de direito e a fraude à lei ora vislumbrados não configuram inovação no fundamento da autuação, sendo suficiente o fato de que os aspectos de tais institutos foram claramente consignados no Termo de Verificação Fiscal.

Assim, sob o prisma de planejamento tributário inoponível ao Fisco, afigura-se correta a desconsideração das interpostas empresas CST BV e SKADDEN, com a consequente inaplicabilidade das normas do Tratado Internacional firmado entre Brasil e Reino dos Países Baixos sobre os resultados auferidos pela controlada indireta CST OVERSEAS, localizada nas Ilhas Cayman.

Tal matéria acaba de ser analisada por este Colegiado. E, no bojo do acórdão nº 1402-001.881, de lavra do Eminentíssimo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, firmou-se o entendimento de que se demonstrado nos autos ter havido a consolidação do resultado das controladas indiretas nas controladas diretas, sendo esta desprovida de propósito negocial, com o intuito exclusivo de evitar a tributação dos resultados, correta a desconsideração dos efeitos tributários daí decorrentes, e o procedimento de entender como disponibilizados diretamente na controladora no Brasil, os lucros das controladas indiretas.

[...]

E, de fato, ao nos debruçarmos sobre o regramento contido na prescrição regulamentar em questão, não é possível, mesmo, alcançar-se uma leitura que não aquela que, literalmente, se encontra ali exposta.

O que a IN SRF nº 213/2002 fez, a partir do seu art. 1º, § 6º, foi, precisamente, instrumentalizar o Fisco a fim de permitir a tributação dos resultados das investidas indiretas sem que se operasse eventual *bis in idem*.

E, vale frisar, a exigência dúplice, factivamente, poderá ocorrer, caso não se proceda à consolidação anteriormente referida. Isto porque, para que isso não se suceda, seria

preciso se conhecer o tratamento dado pela legislação estrangeira a tais resultados, inclusive quanto ao momento de sua tributação. Como os regramentos nacionais não conseguem antever as regras de incidência dos países em que tais investidas estão localizadas, poder-se-ia exigir o IR e a CSLL sobre os aludidos valores, antecipadamente, e, em momento subsequente, em razão de regras estrangeiras específicas, se verificar um novo impacto no resultado da controlada direta. Neste passo, as exações acima incidirão sobre os lucros das indiretas e, subsequentemente, sobre o resultado da direta, já impactado pela variação positiva observada nas suas controladas.

O § 6º do art. 1º da IN 213/02 tem nítido caráter instrumental e objetiva, precisamente, regulamentar a exigência do IR da CSLL sobre os resultados percebidos pelas investidas indiretas, situação não abarcada, em absoluto, pelas disposições do § 5º, que versa, apenas, sobre a tributação dos lucros das controladas, coligadas ou sucursais nas quais o contribuinte tenha participação direta. Outro entendimento, importaria na desconsideração da expressão “*resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica*” – não existem palavras ou expressões inúteis na lei (ou, mais especificamente, no caso concreto, na regra infralegal).

Contudo, em seu Recurso Especial, a própria Recorrente esclarece o escopo de seu pedido desde a Impugnação:

O próprio TVF reconhece a existência dessa sistemática de consolidação para apuração dos resultados das investidas estrangeiras, conforme se observa na passagem do termo reproduzida abaixo:

"No caso sob exame, para fins de verificação dos resultados individuais e consolidados das investidas diretas no exterior do contribuinte auditado, a auditoria fiscal considerou os demonstrativos elaborados conforme a legislação comercial do país de domicílio das investidas, expressos em Reais."

Ocorre que as demonstrações financeiras de VCC apresentadas à fiscalização em 18.10.2012 a que se refere o TVF — e que serviram de base para o lançamento do crédito tributário relativo aos lucros auferidos pelas investidas estrangeiras da RECORRENTE – são individuais; isto é, não contemplam seus resultados consolidados.

5.7. Dessa forma, os resultados considerados pelo TVF conforme item 5.2., supra, não poderiam ter sido utilizados para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL da RECORRENTE, em obediência ao disposto na IN nº 213/02.

5.8. Diante disso, o RECORRENTE apresentou, em sua Impugnação, as demonstrações financeiras consolidadas de VCC relativas aos anos-calendários 2008 a 2010 (Doc. 02 da Impugnação), que, nos termos do art. 1º, §6º, da IN nº 213/02, são os documentos que poderiam ser usados para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL da RECORRENTE.

5.9. As demonstrações financeiras consolidadas de VCC evidenciam que os resultados da companhia no período fiscalizado foram: (i) prejuízos de R\$59.462.414,00, em relação ao ano-calendário 2008; (H) lucros de R\$35.967.677,00, em relação ao ano-calendário 2009; e (iii) lucros de R\$13.318.218,00, em relação ao ano-calendário 2010.

5.10. Assim, são justamente esses os resultados que - na hipótese de, por absurdo, se entender inaplicável a CONVENÇÃO CHILE para afastar a tributação dos lucros de VCC - poderiam, em tese, ser considerados para a apuração dos lucros de VCC "correspondentes" à RECORRENTE, nos estritos termos do parágrafo 6o do art. 1º da IN nº 213/02.

5.11. Como se pode observar nas referidas demonstrações financeiras, a soma dos resultados apurados por VCC no período fiscalizado equivale a um prejuízo acumulado no montante de R\$10.176.519,00. Sendo assim, o TVF deveria ter absterido de tributar os lucros auferidos pela referida empresa em 2009 e 2010, assim como procedeu em relação aos prejuízos acumulados de Eromar S.A..

[...]

5.16. Ante o exposto, conclui-se que os AUTOS foram lançados em desconformidade com a sistemática de consolidação prevista na legislação tributária, e, portanto, houve erro na determinação do pretensão crédito tributário, razão pela qual deve ser reformado o ACÓRDÃO RECORRIDO, para que seja cancelada a autuação nesse tocante.

Nesse contexto, resta evidente que a própria autoridade fiscal não lavrou os autos de infração com critério distinto ao do ora defendido pela Recorrente, tanto que afirmou “*para fins de verificação dos **resultados individuais e consolidados das investidas diretas** no exterior do contribuinte auditado, a auditoria fiscal considerou os demonstrativos elaborados conforme a legislação comercial do país de domicílio das investidas...*”.

E somente em sede de Impugnação é que o Contribuinte apresentou sua argumentação e demonstrativos acerca dos resultados auferidos pelas controladas indiretas. E, desde então, tanto a decisão de primeira instância, quanto o acórdão recorrido, ao negarem a tese de consolidação vertical na controla direta, acabaram por não examinar os documentos que apontariam os resultados das controladas indiretas para a consolidação em questão.

Trata-se, portanto, de mero ajuste de base de cálculo, que poderá redundar, até mesmo e como pretende a Recorrente, em cancelamento integral dessa parcela da exigência caso seja apurado resultado negativo após a referida consolidação vertical.

Contudo, não se pode, nesta instância especial, adentrar no exame da matéria fático-probatória, o que impõe o retorno dos autos à DRJ para, uma vez superado o óbice quanto à necessidade de consolidação vertical, sejam examinados os documentos apresentados quanto aos resultados auferidos pelas controladas indiretas que, uma vez confirmados, deverão ser objeto da consolidação em questão.

Assim sendo, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada, dando-se provimento parcial ao recurso, nesse ponto, para que os autos retornem à autoridade julgadora de primeira instância para que, após o exame da documentação apresentada em sede de impugnação, sejam consolidados os lucros das controladas indiretas no balanço da controlada direta.

2.3 NÃO APLICAÇÃO DO LIMITE DE DOIS ANOS PARA A COMPENSAÇÃO DE IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR COM IRPJ E CSL NA SISTEMÁTICA DA MP Nº 2.158- 35/01.

A questão aqui refere-se a saber se, no caso concreto, existe o direito de a Recorrente deduzir o imposto pago no exterior, incidente sobre lucros auferidos também no exterior, e tributados no País pelo IRPJ e pela CSLL.

A autoridade fiscal entendeu que não, porque já teriam se passado dois anos desde a ocorrência do fato gerador, apoiando-se no disposto no art. 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97, tendo sido acompanhada em seu entendimento pela DRJ e pelo Colegiado *a quo*.

Em caso similar, acompanhei o voto proferido pelo Conselheiro Roberto Silva Júnior no julgamento de recurso voluntário do qual decorreu o Acórdão nº 1301-003.228 (25/07/2018), por ter abordado matéria sob todos os seus aspectos, pelo que me valho de seus fundamentos, a seguir transcritos:

A controvérsia cinge-se a um ponto: saber se, no caso concreto, existe o direito de a recorrente deduzir o imposto pago, no exterior, incidente sobre lucros auferidos também no exterior, e tributados no País pelo IRPJ e pela CSLL.

A autoridade fiscal entendeu que não, no que foi acompanhada pela DRJ-POA. Sustentaram ambos que, decorridos dois anos da apuração do lucro no exterior, o direito à dedução do pagamento se extingue; e, no caso em tela, o direito já estava extinto.

Essa matéria, cerne da impugnação e do recurso, foi examinada com propriedade pelo ilustre Conselheiro Flávio Franco Corrêa, na Resolução nº1301-000.377, nos seguintes termos:

Como assinala a Recorrente, o cerne de toda a controvérsia consiste no direito à compensação do imposto de renda pago no exterior.

No ponto, é preciso concentrar a atenção no seguinte trecho do Relatório de Ação Fiscal, às fls. 1.046/1.048:

"O contribuinte trouxe, no curso deste procedimento, documentos comprobatórios do pagamento do imposto de renda federal e estadual no exterior sobre os resultados da Incobrasa North America, apurados em conformidade com as declarações prestadas aos Fiscos norte-americanos - ver fls. 381/451 e 574/631.

Sobre a compensação do IRPJ a ser pago na Brasil com os pagamentos efetuados no exterior, reza o art. 26 da Lei nº 9.249/95:

"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."

De acordo com o dispositivo supra referenciado, c/c o art. 25 da mesma lei, mais acima transcrito, os lucros auferidos no exterior, disponibilizados ou considerados disponibilizados pela controlada para a controladora situada no Brasil, devem ser adicionados na apuração do lucro real pelo valor antes da subtração do tributo pago no exterior. Logo, o tributo pago no exterior compõe o lucro disponibilizado ou o lucro considerado disponibilizado para a controladora no Brasil, para efeito de base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Esse tributo pago no exterior, desde que atendida a legislação de regência, pode ser compensado com o tributo apurado no Brasil sobre o lucro. A Lei nº 9.532/97, no § 4º do seu art. 1º, estabeleceu um limite temporal para o aproveitamento, no Brasil, do imposto pago no exterior:

"§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração."

Note-se que o texto é claro ao afirmar que os créditos de imposto de renda incidentes no exterior só podem ser compensados se referidos lucros forem "computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração".

Posteriormente, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 determinou que os lucros seriam considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço do ano em que foram auferidos.

Considerando a mudança na legislação, primeiro conclui-se que, a partir de 2002, os lucros auferidos no exterior devem ser computados na base de cálculo do imposto de renda no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário de apuração. Segundo, que a compensação com o pagamento efetuado no exterior é um direito que pode ser exercido, ou não, pela controladora/coligada sediada no Brasil. O texto do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 é claro quando dispõe que "a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior (...)". A compensação tratada neste dispositivo não é compulsória, cabendo ressaltar que o direito ao crédito é considerado disponível, podendo ser exercido ou não por seu titular.

Quando o contribuinte deixou de cumprir com seu dever de oferecer os lucros auferidos no exterior na determinação do imposto de renda devido nos dias 31/12/08 e 31/12/09, deixou, de outra parte, de exercer seu direito à compensação. Repita-se, o fiscalizado não computou os lucros auferidos e apurados no exterior na base de cálculo do imposto de renda devido no Brasil, passados mais de dois anos de sua disponibilização, não havendo observado, por conseguinte, os ditames do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 c/c o art. 1º, § 4º da Lei nº 9.532/97. Muito pelo contrário, expressamente os excluiu dessa base de cálculo, conforme demonstrado no presente lançamento de ofício e atestado nos registros dos LALUR e das DIPJ dos anos-calendário 2008 e 2009.

Não exercido esse direito à compensação pelo fiscalizado no mencionado prazo bienal, não há permissivo legal, por outro lado, para que essa compensação seja

realizada por esta fiscalização, em sede de constituição de crédito tributário via auto de infração."

Censura-se a conclusão equivocada do autuante, que desprezou a razão subjacente do preceito inscrito no § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997. Com efeito, a Lei nº 9.532/1997 prescreveu que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, coligadas e controladas, devem ser tributados no Brasil no período-base em que se tomarem disponíveis à pessoa jurídica domiciliada no território nacional.

Coube ao § 1º do artigo 1º da lei acima mencionada estabelecer que os lucros passaram a ser considerados disponíveis:

- a) às filiais e sucursais da pessoa jurídica no Brasil, na data do balanço em que ocorrer sua apuração;
- b) às controladas e coligadas, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da pessoa jurídica no exterior.

O § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 visava à antecipação do oferecimento à tributação sobre os lucros auferidos no exterior pelas coligadas e controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Isso porque a tributação a incidir sobre esses lucros, no Brasil, se subordinava à prévia ocorrência do pagamento ou do crédito dos lucros apurados. Portanto, ao se fixar um prazo para a compensação do tributo pago no exterior, incentivou-se a antecipação da disponibilização e, por consequência, da tributação, no Brasil, sobre os lucros obtidos pelas coligadas e controladas.

No entanto, esse cenário se alterou com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35, porquanto, desde então, conforme o disposto em seu artigo 74, os lucros apurados pelas coligadas e controladas no exterior são considerados disponíveis à controlada ou coligada no Brasil na data do balanço em que forem apurados.

Como se pode inferir, a disciplina instituída com a MP nº 2.158-35 eliminou a distinção entre filiais e sucursais, de um lado, e coligadas e controladas, de outro, quanto ao momento em que os lucros auferidos no exterior são considerados disponíveis à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Em todos esses casos, os lucros são distribuídos, por ficção legal, na data do balanço de sua apuração.

Nesses termos, o § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 perdeu sua razão de ser a partir da alteração produzida pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35. Tanto é assim que os artigos 14 e 15 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 não reproduzem o lapso temporal constante do § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997.

A propósito, o programa "Perguntas e Respostas" relativo ao ano-calendário de 2016, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, confirma que a IN SRF nº 213/2012 manifesta o entendimento referido no parágrafo anterior, conforme resposta nº 7 do Capítulo IX-Resultados Não Operacionais:

*"4) O art 1º, § 4º, da Lei nº 9.532, de 1997, dispõe que o imposto de renda incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior somente será compensado com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração. **No entanto**, de acordo com a MP nº 2.158-35, de 2001, art. 74, 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. **A compensação do imposto de renda pago no exterior passou a ser disciplinada nos arts. 14 e 15 da IN SRF nº 213, de 2002.*** (grifo do Conselheiro Flávio Franco Corrêa)

A mesma disciplina normativa sobre a tributação em bases universais para o imposto de renda das pessoas jurídicas foi estendida à CSSL, de acordo com o preceito do artigo 21 da MP nº 2.158-35. Também o artigo 74 dessa MP fixou que, para fins de incidência da CSSL, em consonância com o citado artigo 21, os lucros auferidos por coligada ou controlada no exterior são considerados disponíveis à controladora ou coligada no Brasil na data em que forem apurados.

O desaparecimento da razão de ser do § 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997, em função da disciplina normativa introduzida pelos artigos 21 e 74 da MP nº 2.158-35, explica a recente revogação do indigitado dispositivo pela Lei nº 12.973/2013.

Assim, não havia razão para a negativa da compensação do tributo pago no exterior.

[...]

Assim, anoto que a Recorrente trouxe evidências de que efetivamente recolhera imposto de renda no exterior. E mais: está claro que a Fiscalização não deu a devida atenção a tal material, forte na crença de que a Recorrente não poderia aproveitar o imposto já recolhido na forma da legislação estrangeira, em razão do transcurso do prazo prescricional de dois anos de que supostamente dispunha para efetivar a compensação antedita. (fls. 1.254 a 1.257)

[...]

E a despeito dessa fundamentação, a Lei nº 12.973/2014 não somente revogou o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532/97¹⁵, como, em seu art. 99, asseverou que as restrições contidas em tal dispositivo não aplicariam a partir da entrada em vigor do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, em consonância com entendimento firmado no precedente citado alhures. Pede-se vênica para reproduzir-se o referido art. 99 da Lei nº 12.973/2014:

Art. 99. O prazo de que trata o § 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, não se aplica a partir da entrada em vigor do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 1º Na hipótese de existência de lançamento de ofício sem a observância do disposto no caput, fica assegurado o direito ao aproveitamento do imposto pago no exterior, limitado ao imposto correspondente ao lucro objeto do lançamento.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput aos débitos ainda não constituídos que vierem a ser incluídos no parcelamento de que trata o art. 40 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013.

Portanto, com fulcro nessas razões, deve ser reconhecido à Recorrente o direito de deduzir o imposto pago no exterior.

¹⁵ Art. 117. Revogam-se, a partir de 1º de janeiro de 2015:

[...]

VII - a alínea “b” do § 1º e os §§ 2º e 4º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 ;

[...]

Contudo, tendo em vista que a dedução dos impostos pagos no exterior foi indeferida preliminarmente em razão do suposto prazo de 2 anos para tanto, uma vez superada tal premissa, não há como se deferir a dedução pleiteada sem exame da comprovação e preenchimento dos demais requisitos legais.

Com o óbice temporal ora superado, e levando-se em consideração que desde o julgamento da impugnação deixou-se de examinar os documentos e o preenchimento dos demais requisitos legais para dedução do imposto pago no exterior, os autos devem retornar a DRJ para exame sobre esse ponto.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que sejam consolidados “os lucros das controladas indiretas no balanço da controlada direta”, e para afastar a “aplicação do limite de dois anos para a compensação de impostos pagos no exterior com IRPJ e CSLL”, com retorno dos autos à primeira instância para exame da documentação apresentada em sede de impugnação acerca dos resultados auferidos pelas controladas indiretas para fins de consolidação vertical, e dos demais argumentos e documentos relativos à comprovação dos impostos pagos no exterior.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Esta Conselheira concorda com os fundamentos do I. Relator quanto ao conhecimento da matéria *Incompatibilidade de Aplicação do Art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e as Convenções Para Evitar a Dupla Tributação* com base, apenas, no paradigma nº 1302-002.348, rejeitando-se o paradigma nº 1402-002.388.

Com respeito à matéria *Necessidade de Consolidação de Lucros no Balanço da Controlada Direta*, o recurso especial da Contribuinte teve seguimento com base nos paradigmas nº 1302-003.030 e 1301-002.443.

A Contribuinte argumenta, neste ponto, *que, em função do disposto no art. 1º, §6º, da IN n.º 213/02, os resultados auferidos por pessoa jurídica na qual a controlada mantenha participação societária devem ser consolidados no balanço dessa controlada, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil*. E aponta:

3.14. Da análise das demonstrações financeiras consolidadas de VCC, apresentadas como Doc. 02 na Impugnação da RECORRENTE, é possível verificar que, quando somados os resultados apurados no período fiscalizado, o resultado final equivale a prejuízo. Com isso, os AUTOS não deveriam ter tributado os lucros auferidos por VCC em 2009 e 2010.

Na medida em que o Colegiado *a quo negou provimento a este ponto da defesa, fazendo referência ao decidido pelo Acórdão n.º 9101-003.169, de 07.11.2017*, a divergência jurisprudencial restaria caracterizada em face dos paradigmas nº 1302-003.030 e 1301-002.443, que afirmaram necessária a consolidação, na controlada direta, dos resultados auferidos por controladas indiretas no exterior.

No mérito, a Contribuinte demonstra que a autoridade lançadora lhe atribuiu o resultado proporcional apurado pela investida “VCC” nos anos-calendário 2008 a 2010. Contudo, *as demonstrações financeiras de VCC apresentadas à fiscalização em 18.10.2012 a que se refere o TVF – e que serviram de base para o lançamento do crédito tributário relativo aos lucros auferidos pelas investidas estrangeiras da RECORRENTE – são individuais; isto é, não contemplam seus resultados consolidados*. Diz ter apresentado as demonstrações financeiras consolidadas em impugnação, evidenciando prejuízo no ano-calendário 2008 que suplantaria os lucros consolidados de 2009 e 2010 e infirmaria as bases autuadas nos três anos-calendário.

No paradigma nº 1302-003.030, a acusação fiscal trazia o argumento adicional de que a controlada direta se prestaria como *treaty shopping*, mas o voto condutor do paradigma não encampa este entendimento por insuficiência do procedimento fiscal, nos seguintes termos:

Destaco que, ao tratar da teoria do Treaty Shopping, o auditor fiscal não desconsiderou a personalidade jurídica da JBS Global A/S, fato que, em tese, permitiria tributar diretamente JBS Global Beef Company S/U LDA, JBS Global Limited, Arab Friboi e Friboi Egypt Company L.L.C. Em que pese ressaltar que a JBS Global A/S (Dinamarca) apurou prejuízo no período analisado, e que todo resultado positivo é oriundo de suas controladas indiretas, este argumento não nos permite concluir que a controlada direta deva ser ignorada, uma vez que o fato constatado é próprio da natureza de uma holding, cuja atividade econômica é a participação de outras empresas.

[...]

Não desqualificando a personalidade jurídica da JBS Global A/S, o procedimento a ser adotado é a consolidação dos resultados das controladas indiretas. E não houve tentativa de esconder em um planejamento tributário como relata o auditor fiscal. A consolidação dos resultados das controladas indiretas está declarado na DIPJ/2007, na Ficha 35. O que está sendo questionado é a verdadeira repercussão econômica dos fatos. Mas a resposta, concluo eu, está no próprio acordo firmado entre o Brasil e a Dinamarca, em tributar somente quando distribuídos os lucros. É a opção expressa de abrir mão de tributar seu residente. Ressalto que o Acordo foi firmado por meio do Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974. Se fosse vontade das partes, este artigo já poderia ter sido revisto, fato que não aconteceu.

A seguir, faço uma conclusão apenas para tornar mais claro meu voto acerca desta matéria:

=> Os lucros das controladas indiretas devem ser consolidados na controlada direta, observando o disposto no § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002.

=> Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação não impedem a aplicação do artigo 74 da MP nº 2.128-35/ 2001, o qual determina que o fato gerador dos tributos ocorre na data do balanço, independente de distribuição dos lucros. Partindo desta premissa, uma eventual caracterização de "Treaty Shopping" não impede que os lucros das controladas indiretas sejam tributados, na forma do item anterior.

=> No caso específico do Tratado Brasil-Dinamarca, os Estados contratantes acordaram expressamente que a tributação só ocorrerá quando os lucros forem distribuídos.

Neste contexto, apenas se caracterizado a inexistência da controlada direta que os lucros das controladas indiretas seriam tributados sem a consolidação dos resultados, de forma individualizada, fato que não ocorreu no presente lançamento.

Logo, acolho as razões trazidas pela recorrente, motivo pelo qual voto por dar provimento ao recurso voluntário quanto aos valores lançados relativos às controladas indiretas JBS Global Beef Company S/U LDA, JBS Global Limited, Arab Friboi e Friboi Egypt Company L.L.C.

Assim, para afirmar que a consolidação na controlada direta era necessária, o outro Colegiado do CARF primeiro desconstitui a acusação fiscal no sentido de que ela deveria ser desconsiderada por caracterização de "treaty shopping".

O paradigma nº 1301-002.443, por sua vez, analisou contexto fático no qual a autoridade lançadora, embora ciente de que as controladas diretas haviam apurado prejuízo no período fiscalizado, atribuiu ao sujeito passivo nacional os lucros apurados por controladas indiretas, e o voto condutor do julgado, invocando a Instrução Normativa SRF nº 213/2006, afirma a necessidade de consolidação vertical das controladas indiretas e aponta que:

A fiscalização autuou os lucros auferidos pela Scania Del Peru e Scania Del Venezuela, por entender que eles não foram trazidos para tributação na Recorrente.

Ocorre que tais resultados, das controladas indiretas da recorrente integraram os resultados das controladas diretas, Lauken S/A e Scanexpo S/A, como bem reconheceu o TVF, às fls. 13, entretanto, as mesmas encontravam-se em situação de prejuízos acumulados, motivo pelo qual não houve disponibilização para a empresa brasileira. Ora se não houve lucro tributável a ser disponibilizado pela controlada direta não há que se falar em imposto devido.

[...]

Das demonstrações financeiras auditadas disponibilizadas quando da fiscalização, verificamos que houve, às fls. 211/224 e às fls. 376 e 377, resultados decorrentes de participação em empresas no exterior integrando os resultados do exercício findo em 31 de dezembro de 2007 das empresas Lauken S/A e Scanexpo S/A.

De se ressaltar aqui, que a fiscalização não questiona os resultados auferidos pelas empresas controladas diretamente pela Recorrente, reconhecendo, inclusive, a existência de prejuízos. De certo aqui, a vontade das autoridades fiscais de verem tributados pela recorrente os lucros advindos das controladas indiretas.

Como se vê, diante das evidências de que a autoridade lançadora tinha conhecimento do prejuízo apurado pela controlada direta, restou patente ao outro Colegiado do CARF *a vontade das autoridades fiscais de verem tributados pela recorrente os lucros advindos das controladas indiretas.*

O caso presente, como visto, resultou da tributação dos lucros apurados pela controlada direta, e a situação deficitária estaria presente nas controladas indiretas, acerca das quais a Contribuinte inclusive reconhece, em seu recurso especial, que *as demonstrações financeiras de VCC apresentadas à fiscalização em 18.10.2012 a que se refere o TVF – e que serviram de base para o lançamento do crédito tributário relativo aos lucros auferidos pelas investidas estrangeiras da RECORRENTE – são individuais; isto é, não contemplam seus resultados consolidados.*

Assim, enquanto no presente caso a Contribuinte pretende que seja apreciada a prova de que há resultados de controladas indiretas a serem consolidados na controlada direta, e afirma que isto desconstituiria as bases tributadas em relação à investida VCC, nos paradigmas a autoridade lançadora tributou diretamente os resultados das controladas indiretas, e foi a existência de prejuízos na controlada direta, e não nas controladas indiretas, que ensejou a exclusão da exigência. No paradigma nº 1302-003.030 ainda foi relevante a controlada direta estar situada na Dinamarca, o que atraiu efeitos específicos do tratado firmado com o Brasil.

Ocorre que o voto condutor do acórdão recorrido, para negar apreciação à prova trazida pela Contribuinte, adota interpretação da legislação tributária distinta da que orientou os paradigmas, afirmando a possibilidade de tributação direta dos resultados das controladas indiretas, o que dispensa a consolidação na controlada direta, pretendida pela Contribuinte com a prova trazida em impugnação. No mesmo sentido foi a decisão de 1ª instância, que ao afirmar a possibilidade de tributação do lucro da controlada direta, negou a pretensão da Contribuinte de consolidação dos resultados das controladas indiretas:

A IN SRF nº 213/2002 corrobora esse entendimento, pois em seu artigo 1º, § 6º, determina que “Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil”.

Portanto, em regra, a tributação dos lucros de controladas diretas ocorreria mediante consolidação desses lucros no balanço da controlada direta e operar-se-ia à medida que fossem sendo reconhecidos e oferecidos à tributação a contrapartida do resultado positivo do valor do investimento na controlada direta, por força de sua avaliação pelo método da equivalência patrimonial, conforme previsto no art. 7º da IN SRF nº 213/2002.

Verifica-se que, para efeito de tributação dos lucros auferidos no exterior, deve-se levar em consideração, de forma individualizada, os lucros auferidos por cada controlada no exterior, seja ela controlada direta ou indiretamente pela empresa brasileira adicionando-os ao lucro da empresa brasileira para efeito de tributação do imposto de renda. *(destaques do original)*

É possível, sob esta ótica, vislumbrar dissídio jurisprudencial no âmbito da interpretação da legislação tributária de regência, mas não para aplicação do resultado adotado nos paradigmas, vez que o cenário fático de aplicação da legislação tributária, no presente caso, é distinto dos demais.

Daí ser excessiva a amplitude do pedido recursal da Contribuinte:

5.16. Ante o exposto, conclui-se que os AUTOS foram lançados em desconformidade com a sistemática de consolidação prevista na legislação tributária, e, portanto, houve

erro na determinação do pretensão crédito tributário, razão pela qual deve ser reformado o ACÓRDÃO RECORRIDO, para que seja cancelada a autuação nesse tocante.

A afirmação de erro na determinação do crédito tributário, na medida em que a própria Contribuinte reconhece ter apresentado à autoridade fiscal apenas a demonstração financeira individualizada da controlada direta, tem por premissa a insuficiência do procedimento fiscal neste contexto e/ou a validade da prova do prejuízo consolidado em 2008, e a sua suficiência para compensação dos resultados consolidados em 2009 e 2010.

Nos paradigmas, o pressuposto do cancelamento da exigência foi a pretensão fiscal ter sido dirigida ao resultado das controladas indiretas, e o caso presente é precisamente o inverso: a pretensão fiscal ignorou a existência de resultados das controladas indiretas que, por serem negativos na consolidação, foram suscitados em defesa pela Contribuinte. Assim, ao adotarem a tese confrontada no recurso especial, os Colegiados do contencioso administrativo não se manifestaram sobre a alegação de erro no lançamento e/ou sobre a prova apresentada pela Contribuinte de que a consolidação das controladas indiretas resultariam em prejuízo no primeiro ano, em montante suficiente para anular os lucros consolidados nos períodos subsequentes autuados.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO, porque demonstrada a divergência jurisprudencial acerca da necessidade de consolidação do resultado das controladas indiretas na controlada direta, mas a decisão de mérito deverá observar os contornos fáticos e processuais específicos destes autos, os quais não autorizam estender a divergência jurisprudencial à conclusão adotada nos paradigmas a partir da interpretação legislação tributária de regência em cenários distintos do presente.

Por fim, na terceira matéria - *Não Aplicação do Limite de Dois Anos para a Compensação de Impostos Pagos no Exterior com IRPJ e CSL na Sistemática da MP nº 2.158-35/01* – esta Conselheira acompanha integralmente o I. Relator para CONHECER do recurso especial da Contribuinte nos termos expressos em seu voto.

No mérito, esta Conselheira acompanha o I. Relator para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria *Incompatibilidade de Aplicação do Art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e as Convenções Para Evitar a Dupla Tributação com base*, bem como para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial na matéria *Não Aplicação do Limite de Dois Anos para a Compensação de Impostos Pagos no Exterior com IRPJ e CSL na Sistemática da MP nº 2.158-35/01*, concordando que a solução da divergência jurisprudencial não impõe o cancelamento da exigência, mas sim o retorno dos autos à autoridade julgadora de 1ª instância para apreciação da comprovação dos impostos pagos no exterior não considerados pela autoridade lançadora por imposição da limitação temporal ora afastada.

Já com respeito à matéria *Necessidade de Consolidação de Lucros no Balanço da Controlada Direta*, além de reiterar a ressalva de que o dissídio jurisprudencial demonstrado não permitiria decidir sobre o cancelamento da exigência sem apreciação dos argumentos de defesa apresentados desde a impugnação, esta Conselheira recorda seu entendimento vencido, declarado no Acórdão nº 9101-006.449¹⁶:

¹⁶ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre

No mérito da matéria conhecida, esta Conselheira já se manifestou sobre o tema, concordando com as conclusões do voto da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, condutor do precedente nº 9101-004.645¹⁷, nos seguintes termos:

Mérito – Impossibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta

Ressalto, antes de adentrar ao mérito, que não foi admitido o recurso especial do contribuinte quanto à alegação de aplicabilidade do artigo 7º do Tratado Brasil Espanha. Assim, a análise efetuada ao longo do voto restringe-se às matérias devolvidas, sem que possa esta Relatora se pronunciar a respeito da alegada aplicação do Tratado Internacional.

Com efeito, a respeito da possibilidade de tributação da controlada indireta, decidiu o Colegiado *a quo*, conforme voto condutor:

Antes, porém, impendem algumas considerações acerca do conceito de “controlada”, e sua subdivisão em “direta” e “indireta”.

Começando pela identificação do que seria “acionista controlador”, nas palavras da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Para completar e complementar, no artigo 243, parágrafo segundo:

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

E, na sequência, para fins de mensuração do investimento, por ocasião do levantamento das Demonstrações Financeiras, incluindo Balanço Patrimonial:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

¹⁷ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), divergindo na matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano e votando pelas conclusões os Conselheiros André Mendes de Moura, Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner.

Pelo Código Civil (Lei nº 10.402, de 10 de janeiro de 2002):

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de

eleger a maioria dos administradores;

II – a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

A conjunção destes dispositivos leva à conclusão – inevitável de que,

“aquele que detém o controle acionário está, de fato e direito, no comando da companhia e, destarte, assume o bônus e o ônus decorrentes. Bônus, pois tem condições indispensáveis para determinar o destino da sociedade, incluindo determinar quem irá administrá-la. (...)

Resumidamente, INDIRETAMENTE, a NAMISA EUROPE LTDA., localizada na Ilha da Madeira, “dependência com tributação favorecida” À época dos fatos aqui tratados (2008) era CONTROLADA INTEGRALMENTE pela Nacional Minérios, empresa brasileira, ora recorrente, mesmo que mpor meio de sua controlada integral, a Namisa International (Espanha).

Até porque, além de inexistir conceituação diferencial entre os dois tipos (controle direto ou indireto) a participação de 100% entre as companhias afasta qualquer possibilidade de que o controle possa ser difuso. Antes, é concentrado (...)

Ou seja, a decisão tomada na Ilha da Madeira é fruto da decisão tomada na Espanha que a recebeu do Brasil, pelos mesmos controladores (ou seus prepostos). (...)

No caso dos autos, entendo irretocável o acórdão recorrido, quando reconhece a possibilidade de tributação da controlada indireta.

Com efeito, a legislação societária não distingue entre controle direto ou indireto. Nesse sentido, preciso o acórdão recorrido ao apontar os artigos da Lei nº 6.404/1976, em especial os artigos 116 e 248, como também o Código Civil (art. 1098). A falta de expressa menção ao controle indireto não afasta o reconhecimento deste controle, notadamente em subsidiárias integrais, como é o caso destes autos.

O artigo 74, da Medida Provisória nº 2.158, com redação vigente ao tempo dos fatos em discussão no processo, tampouco distingue controlada indireta das diretas:

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. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Vide ADI nº 2588, 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de

2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013)

Em que pese não conste distinção de tratamento (societário ou fiscal) entre controlada direta e indireta, plenamente aplicável o regramento societário e tributário a controladas indiretas ao tempo dos fatos em discussão, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

Novamente ressalvo que não analiso no voto a eventual aplicação de Tratado Internacional firmado com a Espanha que, segundo o contribuinte seria aplicável na consolidação dos lucros. Apenas analiso a matéria devolvida a esta Turma da CSRF atinente à possibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta, concluindo pelo acerto do acórdão recorrido e pelo indistinto tratamento na legislação de controladas diretas e indiretas.

É pertinente, ainda, destacar que aquela controlada indireta estaria estabelecida em local com tributação favorecida, como também identificado pelo acórdão recorrido, *verbis*:

Da possibilidade da tributação dos lucros auferidos por controlada indireta de empresa brasileira localizada no exterior (Ilha da Madeira); (...)

Contestada por inúmeros contribuintes, referida norma foi objeto da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) n.º 2.588DF, havendo o STF decidido o seguinte, em caráter erga omnes e com efeito vinculante: (...)

Pelo exame da decisão acima é possível concluir, relativamente àquilo que interessa, que o STF julgou o caput do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158/2001, dando-lhe interpretação que pode ser sintetizada no quadro abaixo:

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

Assim, de plano, há que se definir se a Ilha da Madeira, domicílio da “Namisa Europe Ltd” (NAMISA) controlada indireta da recorrente (NACIONAL MINÉRIOS), que a domina através de sua controlada direta, “Inversiones CSN Espanha S.L” (NAMISA INTERNATIONAL) com sede em Madri, em ambos os casos com participação integral de 100% no Capital Social, estaria incluída no rol de “dependência com tributação favorecida” fixada pela legislação brasileira.

Para tal fim, vigia à época dos fatos geradores (2008), a IN (SRF) nº 188/2002 que INCLUÍA a Ilha da Madeira neste grupo. (...)

Ora, como o STF só se manifestou acerca de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lucros disponibilizados a empresas brasileiras por suas coligadas no exterior domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda não seja qualificada por lei como favorecida (neste caso, INCONSTITUCIONAL item 2.1 da ementa) e por suas controladas, domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda seja qualificada por lei Como favorecida (neste aspecto, CONSTITUCIONAL item 2.2 da ementa), resta claro que a incidência tributária sobre os lucros disponibilizados por controladas sediadas em países SEM tributação favorecida não foi alcançada pela decisão.

Sendo assim, tal incidência é CONSTITUCIONAL, até que outra decisão neste sentido venha a se prolatada, se for o caso. (...)

Portanto, não remanescem dúvidas de que a tributação dos resultados auferidos por controlada “indireta”, localizada em “dependência com tributação favorecida” (paraíso fiscal) é perfeitamente válida, cabendo, de ora em diante, verificar as demais premissas presentes nos autos e os argumentos sustentados pelas partes para se aferir se existiriam “outros” empecilhos para que a imposição tributária em território brasileiro se consumasse.

Assim, por força da decisão do STF – obrigatoriamente aplicável – também não merece reforma o acórdão recorrido ao admitir a tributação constitucional dos lucros de controlada indireta sediada em país com tributação favorecida.

Sobreleva destacar a ementa da ADI 2588, com efeitos vinculantes para a Administração Pública Federal, nos termos constitucionais (CF, art. 102, §2º) e da Lei nº 9.868/1999 (art. 28, parágrafo único):

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielísivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade

dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

A única ressalva quanto ao entendimento manifestado pelo Conselheiro Relator do Colegiado *a quo* é sobre a abrangência da decisão do Supremo Tribunal Federal quando analisou a constitucionalidade do artigo 74. Entendeu o Ilustre Relator do Colegiado *a quo* que: “*igualmente, constitucionalidade do dispositivo no que concerne aos lucros fictamente disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano a pessoas jurídicas domiciliadas no país por suas controladas domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda NÃO SEJA qualificada por lei como favorecida – caso da NAMISA INTERNATIONAL – Madri – Espanha.*”. A despeito de tal ressalva, este trecho do voto do acórdão recorrido é irrelevante ao julgamento do caso dos autos, em que se aponta uma controlada indireta em país com tributação favorecida. De toda forma, para evitar futuros questionamentos e eventuais embargos de declaração, apenas ressalvo que não comungo, na integralidade, do entendimento do D. Relator da Turma *a quo*, embora mantenha o acórdão recorrido pelas razões acima.

Por estas razões, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à primeira matéria admitida pelo recurso especial**, mantendo o acórdão recorrido para admitir a tributação da controlada indireta.

Mérito - A consolidação dos lucros da controlada indireta

O tema foi julgado pelo Colegiado *a quo* em acórdão de embargos (acórdão **1402-002.750**), do qual se extrai:

(...) O reclamo da embargante é que deveria ser observado o § 6º, do artigo 1º, da IN 213/2002 que exprime: “Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil”.

Para a embargante, em razão deste dispositivo, resultados de controladas e coligadas indiretas “*não podem ser apurados diretamente pela pessoa jurídica no Brasil*”, impondo sua “*consolidação na controlada direta (NAMISA INTERNATIONAL) dos resultados por ela obtidos por intermédio de outras empresas em que participa (NAMISA EUROPE), nos termos do § 6º do art. 1º da IN nº 213/02*”.

Já o acórdão embargado sustentou-se na legislação pertinente ao tema, como se vê no Ac. embargado (fls. 898): “*Como antes estudado, o art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados, seguindo o modelo previsto na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais. Em suma, não há dúvidas de que a conjugação do artigo 25, da Lei nº 9.249, de 1995, com o artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001 estampa, de forma clara, hipótese de incidência de IRPJ e CSLL, quando presentes os pressupostos fáticos para tal*”.

Nessa linha, no entendimento do voto condutor, os lançamentos tiveram sustentáculo na legislação já citada e no artigo art. 16, da Lei nº 9.430/1996 (ver AI – fls. 456) que determina que “**os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão: I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada**”. Isto é, seguiram-se os comandos legislativos do inciso I do art. 16 da Lei nº 9.430, de 1996 em comunhão com os incisos I e II do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001.

Assim, inexistem motivos para se questionar a validade dos lançamentos, ou pretender sua nulidade, já que não houve erro algum na indicação do critério material e quantitativo do fato gerador, tendo em vista que a autoridade fiscal pontificou corretamente toda a legislação aplicável à tributação de lucros auferidos por intermédio de controladas no exterior. Implica dizer que a discussão quanto a esse ponto reside apenas na forma de apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, isto é, envolve tão somente critérios matemáticos.

E, neste aspecto, a leitura dos autos e de todos os documentos que o suportam mostram claramente que os valores tomados pelo Fisco para consecução dos lançamentos são **IDÊNTICOS ao que estampa o balanço consolidado da controlada na Espanha (Namisa International), já incluindo os resultados da Namise Europe (Ilha da Madeira), EXATAMENTE COMO RECLAMA A EMBARGANTE.** (...)

Atente-se: são os “resultados consolidados” da Namisa International (Espanha) já com os resultados vindos a Namisa Europe (Ilha da Madeira), EXTAMENTE como pretendido pela embargante, sem que haja qualquer distorção, e por um motivo bem singelo: os lucros da controlada indireta da Ilha da Madeira formaram a única fonte de receita da sua controla Namisa Espanha (por sua vez controlada pela Nacional Minérios no Brasil que acabou, no final, por usufruir deste resultado).

Tudo demonstrando, como já visto por ocasião do julgamento, que a controlada na Espanha não tinha finalidade alguma que não ser a receptora dos lucros da controlada na Ilha da Madeira e, ao albergue do Tratado Brasil-Espanha, tentar deixar ao largo da tributação os resultados

obtidos em “dependência com tributação favorecida – Ilha da Madeira”. (...)

Em suma, ainda que o Acórdão embargado não tenha se referido – expressamente ao que suscita a embargante (IN e dispositivos já citados), restou claro que não só os aspectos formais e materiais dos lançamentos foram atendidos como os valores tomados estão em plena correspondência com o que consta nos autos (fornecidos, recorde-se, pela própria recorrente) e, mais ainda, atendem explicitamente ao questionamento feito pela embargante, posto que assumidos a partir da consolidação feita na Espanha dos resultados da Ilha da Madeira e, a partir daí, trazidos para tributação na empresa brasileira, procedimento em plena consonância com as normas vigentes e entendido como correto pelo Colegiado, de forma unânime, quando da prolação do Acórdão nº 1402-002.338, objeto destes Embargos de Declaração

Em precedentes deste Colegiado, pronunciei-me sobre a necessária consolidação de lucros da controlada indireta na controlada direta, por força do artigo do artigo 1º §6º, da IN SRF 213/2002 (vg. **9101-003.829**, dentre outros).

No entanto, por duas razões não aplico o citado entendimento ao caso dos autos: admito a tributação direta dos lucros da controlada indireta, quando vislumbrar **interposição de sociedade com finalidade elisiva**, devidamente identificada pelo Auditor Fiscal autuante. No caso destes autos, a contribuinte informou que *“a Inversiones CSN Espanha SL, no ano-calendário de 2007, não teve qualquer operação e no ano-calendário de 2008 não apurou imposto de renda a pagar no seu país de origem”*, como consta do TVF.

A finalidade elisiva – com a interposição de sociedade em país distinto - foi mencionada no lançamento tributário, *verbis*:

2 – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NO EXTERIOR

1.5. Em atendimento à solicitação, a empresa apresentou documentação informando que a NACIONAL MINÉRIOS S.A. possui as seguintes participações:

I – Direta:

100% na empresa Inversiones CSN Espanha SL, adquirida em 16/04/2008 e sediada em Madri, no valor de R\$ 459.296.063,58 (2008)

II – Indireta: 100% da empresa Namisa Europe Ltd., anteriormente denominada NMSA Madeira Ltd, adquirida em 06/05/2008 e sediada na Zona Franca de Madeira, subsidiária da empresa Inversiones CSN Espanha SL. (...)

2.6 Para todos os efeitos, a legislação societária brasileira não estabelece distinções entre o controle direto e o indireto. Tampouco estabelece a prevalência de uma dessas espécies de controle sobre a outra. De toda forma, aquele que detém, diretamente ou através de outras controladas, a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores é o controlador da sociedade. A legislação societária torna manifesta a primazia do poder de controle sobre a própria propriedade, porquanto o detentor do controle acionário fixa em assembleia as diretrizes a serem seguidas na vida empresarial.

2.7 O contribuinte, em resposta ao item 13, da Intimação 001, realizada em 31/01/2011, esclarece que a empresa “Inversiones CSN Espanha SL,

no ano-calendário de 2007, não teve qualquer operação e no ano-calendário de 2008 não apurou imposto de renda a pagar no seu país de origem, não havendo qualquer compensação de valor na apuração do Imposto de Renda a pagar pela NACIONAL MINÉRIOS S.A. no Brasil;

2.8. Portanto, ressaltamos que não foi recolhido imposto no exterior para ser compensado com o imposto devido no Brasil”

3 – DA CONVENÇÃO BRASIL- ESPANHA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E DA INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADE COM FINALIDADE ELISIVA

3.1 Em razão da controlada Inversiones CSN Espanha SL ter sua sede social localizada na Espanha, país com o qual possui tratado para evitar a dupla tributação, vamos aqui tecer algumas considerações a respeito do tema; (...)

3.4 É preciso deixar bem claro que as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, como o próprio nome indica, não são tratados internacionais destinados a garantir a manutenção de impostos em nível ínfimo ou mesmo a isenção dos mesmos, mas, sim a evitar a dupla tributação jurídica dos lucros auferidos no exterior;

3.5 A Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital celebrado entre o Brasil e a Espanha, como todo tratado internacional, deve ser interpretada de boa fé e à luz do respectivo objeto e fim, descartando-se interpretações que conduzam a resultados manifestamente absurdos ou despropositados (seja fuga tributária, seja dupla tributação).

Acrescento que foi também razão de decidir do Colegiado a identidade de resultado se houvesse a consolidação na controlada direta, *verbis*:

E, neste aspecto, a leitura dos autos e de todos os documentos que o suportam mostram claramente que os valores tomados pelo Fisco para consecução dos lançamentos são **IDÊNTICOS ao que estampa o balanço consolidado da controlada na Espanha (Namisa International), já incluindo os resultados da Namise Europe (Ilha da Madeira), EXATAMENTE COMO RECLAMA A EMBARGANTE.** (...)

Atente-se: são os “resultados consolidados” da Namisa International (Espanha) já com os resultados vindos a Namisa Europe (Ilha da Madeira), EXTAMENTE como pretendido pela embargante, sem que haja qualquer distorção, e por um motivo bem singelo: os lucros da controlada indireta da Ilha da Madeira formaram a única fonte de receita da sua controla Namisa Espanha (por sua vez controlada pela Nacional Minérios no Brasil que acabou, no final, por usufruir deste resultado).

Lembro que não foi devolvida a este Colegiado a análise de possível alteração de critério jurídico do lançamento (art. 146, do CTN), conforme decisão do Presidente de Câmara, confirmada pela decisão da Presidente da CSRF após agravo. Assim, parto do pressuposto que não houve qualquer alteração do critério jurídico quando a Turma *a quo* afirma que “os valores tomados pelo Fisco para consecução dos lançamentos são IDÊNTICOS ao que estampa o balanço consolidado da controlada na Espanha (Namisa International), já incluindo os resultados da Namise Europa”. Nesse contexto, sem que apreciemos a eventual alteração de critério jurídico – por nos

falecer competência para tanto -, parece-me razoável a conclusão do Colegiado *a quo*.

De toda forma, o primeiro argumento de meu voto nesta matéria (interposição de sociedade com finalidade elisiva) parece-me suficiente à manutenção do acórdão recorrido e do lançamento tributário destes autos.

Assim, **nego provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à segunda matéria**, mantendo o acórdão recorrido.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **conhecer e negar provimento** ao recurso especial do contribuinte. (*destaques do original*)

Este precedente evidencia que o acórdão recorrido merece reforma ainda que se conclua pela impossibilidade de tributação individualizada dos lucros das controladas indiretas sem a prévia consolidação na controlada direta. Isto porque, no presente caso, decisão neste sentido é dependente da anterior apreciação da acusação fiscal de que, como mencionado no precedente, houve *interposição de sociedade com finalidade elisiva*, hábil a converter as ditas controladas indiretas em controladas diretas e validar a adição individualizada de seus resultados ao lucro da Contribuinte, sem consolidação na entidade constituída na Áustria.

De fato, ainda que esta Conselheira discordasse da interpretação da legislação tributária expressa no paradigma e no voto vencido do acórdão recorrido, não poderia afirmar indevida a incidência em debate porque o Colegiado *a quo* não desconstituiu a acusação fiscal que, para além de tributar os resultados das controladas indiretas, também afirmou esta incidência por ser a Contribuinte *efetivamente a beneficiária* dos lucros auferidos por *Votorantim International Holding NV (Curaçao)*, *Votorantim International North America (USA – Delaware)*, *Votorantim International Europe*, *Votorantim International Australia Pty (Australia)*, *Citrovita NV (Belgica)*, *The Bulk Services Corp (Cayman)*, *Votorantim Terminal NV (Bélgica)*, *US Zinc Asian Pacific (Barbados)*, *Votorantim Europe KFT (Hungria)* e a *Votorantrade NV (Curaçao)*, por entender *Votorantim GmbH – Áustria* como *mero conector, travestido de empresa operacional, para aproveitamento do benefício tributário*.

Como bem conduzido na decisão de 1ª instância:

No caso dos autos, entendo que os lucros das controladas indiretas puderam ser alcançados diretamente pela tributação, porquanto restou caracterizado o abuso do planejamento tributário e, desta forma, seus efeitos restaram inoponíveis ao Fisco, justificando a não aplicação do disposto no § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002.

Em suma, esta Conselheira concorda com a objeção da PGFN ao cancelamento da exigência por entender possível a adição individualizada dos resultados de controladas indiretas, em linha com o entendimento firmado no pelo ex-Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório no voto vencido do recorrido, bem como pelo ex-Conselheiro André Mendes de Moura no voto condutor do paradigma nº 9101-003.088 – motivo do voto pelas conclusões no precedente nº 9101-006.465 –, sem prévia consolidação na controlada direta, mormente se há acusação fiscal no sentido da inoponibilidade da controlada direta constituída apenas com a finalidade de interpor pessoa jurídica na cadeia de controle situada em país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com retorno ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos de defesa apresentados contra a acusação fiscal de falta de adição ao lucro tributável do período fiscalizado dos resultados positivos das investidas controladas por Votorantim GmbH – Áustria.

Oportuno anotar que antes, no Acórdão n.º 9101-005.845, este Colegiado negou conhecimento a matéria semelhante, pautada no paradigma n.º 9101-002.590, em razão de o acórdão ali recorrido tratar de operação na qual a controlada direta também estava situada em paraíso fiscal, inexistindo *qualquer acusação de “abuso de tratado”, ou de “propósito negocial” da controlada direta da autuada situada no exterior (tampouco qualquer espécie de análise acerca de sua estrutura operacional e/ou administrativa)*, diversamente do exposto no paradigma.

Como se vê, a discussão da matéria é, em regra, contaminada pela acusação de inoponibilidade da controlada direta constituída apenas com a finalidade de interpor, na cadeia de controle, pessoa jurídica situada em país com o qual o Brasil mantém acordo para evitar a dupla tributação. Neste contexto:

- No precedente n.º 9101-002.590, a interpretação a partir da vedação de consolidação dos resultados das investidas, extraída do art. 25, § 2º, inciso II da Lei n.º 9.249/95, c/c art. 16, inciso I da Lei n.º 9.430/96, é construída como preliminar da apreciação da alegação de insuficiência acusatória para desqualificação da *holding* situada na Espanha e da prevalência do tratado firmado entre este país e o Brasil para afastar a incidência sobre os lucros apurados pela controlada direta espanhola. Admitida a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio das controladas indiretas, sem prévia consolidação, esta 1ª Turma apenas acrescentou que o tratado firmado com a Espanha não produziria efeitos sobre os resultados produzidos por controladas *localizadas fora do país contratante*, especialmente tendo em conta a natureza da *holding* espanhola, para além de o tratado não impedir a incidência sobre o lucro auferido pela controladora brasileira;
- Nos precedentes n.º 9101-003.088 e 9101-003.169, a interpretação a partir da vedação de consolidação dos resultados das investidas, extraída do art. 25, § 2º, inciso II da Lei n.º 9.249/95, c/c art. 16, inciso I da Lei n.º 9.430/96, é construída como tese subsidiária à afirmação de que não é necessário desconsiderar a controlada direta, situada em país com o qual o Brasil mantém tratado para evitar dupla tributação (no primeiro caso, Luxemburgo e, no segundo, Áustria), pois tais acordos não impedem a tributação do lucro auferido pela empresa brasileira por intermédio de suas investidas no exterior. Validada a tributação no Brasil, apesar do tratado firmado com o país no qual está situada a controlada direta, os dois julgados afirmam, também, a possibilidade de incidência direta sobre o resultado da controlada indireta. Contudo, no primeiro caso a autoridade lançadora disse ter cuidado *de evitar a duplicidade e tributar somente o lucro obtido pelo Usiminas, não considerando a variação cambial e expurgando os efeitos dos lucros de uma empresa em outra do grupo*,

procedimento compreendido como apuração individualizada dos resultados das investidas direta e indireta. Já no segundo, concordou-se com o procedimento fiscal que tributou *o lucro auferido pela controlada indireta RODEO DRIVE, considerando-se os resultados refletidos via MEP*, ausente qualquer informação de que a *holding* austríaca apresentaria resultados que demandassem alguma consolidação;

- No precedente n.º 9101-004.645, a relatora observa que nega provimento ao recurso especial do sujeito passivo que pretendia a impossibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta, mas não por se filiar à tese defendida no precedente n.º 9101-003.088, e sim porque, apesar do dissídio jurisprudencial quanto àquela tese, no caso o acórdão recorrido evidenciava haver consolidação dos lucros da controlada indireta situada na Ilha da Madeira na controlada direta situada na Espanha. Assim, como esta 1ª Turma da CSRF não fora provocada a se manifestar sobre a prevalência do tratado firmado com a Espanha, nem sobre eventual alteração de critério jurídico do lançamento na decisão recorrida, a premissa fática nela apresentada autorizava validar a exigência, ainda que se discordasse da possibilidade de tributação individualizada a controlada indireta. Por esta razão, inclusive, esta Conselheira acompanhou a relatora pelas conclusões, vez que concordara com a interpretação dos precedentes n.º 9101-002.590 e 9101-003.088, replicada no precedente n.º 9101-003.169, no sentido de que a legislação tributária interpretada vedava a consolidação dos resultados da controlada indireta na controlada direta; e
- No precedente n.º 9101-006.449, a acusação fiscal também afirmou a inoponibilidade da *holding* austríaca, mas a maioria deste Colegiado compreendeu que esta circunstância ficou suplantada por ausência de embargos da PGFN contra o recorrido que baseou sua decisão, apenas, na permissão legal de tributação dos lucros das controladas indiretas.

Já no presente caso, a incidência sobre a controlada direta situada no Chile é promovida sob a interpretação de que o tratado firmado com aquele país não impede a incidência sobre o lucro auferido pela controladora brasileira, ausente qualquer discussão acerca de abuso de tratado. Em consequência, a Contribuinte se defende afirmando o tratado como norma de bloqueio e, subsidiariamente, defende a consolidação das controladas indiretas, como forma de anular a base tributável apurada a partir dos resultados da controlada direta.

Neste cenário, com mais razão, deve ser reiterada a interpretação expressa nos precedentes mencionados, e adotada no acórdão recorrido, no sentido de que o art. 25, § 2º, inciso II da Lei nº 9.249/95, c/c art. 16, inciso I da Lei nº 9.430/96, veda a consolidação dos resultados das investidas. Desnecessária, assim, a apreciação das provas apresentadas pela Contribuinte, desde a impugnação, no sentido de que esta consolidação evidenciaria resultado negativo em 2008, suficiente para compensar os resultados positivos consolidados de 2009 e 2020.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na matéria *Necessidade de Consolidação de Lucros no Balanço da Controlada Direta*.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

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 tocante à primeira matéria - *INCOMPATIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/01 E AS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO*.

E considerando que essa mesma matéria foi analisada no Acórdão nº **9101-006.247**, de minha relatoria, em Sessão de 9 de agosto de 2022, sendo que na época o contribuinte saiu vitorioso por maioria de votos, reproduzo, com alguns complementos, o voto vencedor naquela ocasião, voto este que inclusive foi por mim exposto em outras ocasiões posteriores.

Pois bem.

Em resumo, a presente controvérsia envolve a interpretação sistemática da tributação sobre lucros auferidos por empresa controlada pela Recorrente e domiciliadas no exterior (no caso, Chile), prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a norma de “bloqueio” prescrita no artigo 7 do acordo celebrado pelo Brasil com o Governo da República do Chile para evitar a dupla-tributação da renda, aprovado pelo Decreto nº 4.852/2003.

Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros no exterior, o presente Julgador, em coautoria com o I. Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, assim se manifestou:¹⁸

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

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.¹⁹

¹⁸ “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

¹⁹ BIANCO, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.

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.²⁰

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.²¹

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;

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;

²⁰ TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional, São Paulo: RT, 2001, pp. 125-128.

²¹ 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.

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 resumido no voto do Acórdão nº 1402-004.360, 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 cláusula 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 na 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 deste julgado vinculante a análise sobre 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 do Chile.

Nessa situação, ou seja, sobre lucros de controladas domiciliadas no Chile - país este que não é considerado *paraíso fiscal* -, entendo que não é cabível a cobrança de imposto de renda brasileiro no modo *piloto automático*, como prevê o referido artigo 74 e na linha do que pretende o Auto de Infração ora analisado, justamente em face não só da prevalência do artigo 7 da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Chile, mas também em face do artigo 10, ambos veiculados no ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 4.852/2003, *in verbis*:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

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

2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que o mesmo teria podido obter se fosse

uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.

3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas necessárias e efetivamente realizadas para a consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo mero fato de que este compre bens ou mercadorias para a empresa.

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

(...)

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

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

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

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

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

3. O termo "dividendos" no sentido deste Artigo compreende os rendimentos provenientes de ações ou outros direitos, com exceção dos direitos de crédito, que permitam participar dos lucros, assim como os rendimentos de outros direitos de participação sujeitos ao mesmo tratamento tributário que os rendimentos de ações pela legislação do Estado Contratante do qual a sociedade que os distribui seja residente.

4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 deste Artigo não são aplicáveis se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exerce, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, uma atividade empresarial por meio de um estabelecimento permanente aí situado ou presta nesse outro Estado serviços pessoais independentes por meio de uma base fixa aí situada e a participação geradora dos dividendos está vinculada efetivamente a esse estabelecimento permanente ou base fixa. Nesta hipótese, são aplicáveis as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, conforme o caso.

5. Quando um residente de um Estado Contratante mantiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto distinto do imposto que afeta os lucros do estabelecimento permanente nesse outro Estado Contratante e segundo a legislação desse Estado. Todavia, esse imposto distinto do imposto sobre os lucros não poderá exceder o limite estabelecido no subparágrafo a) do parágrafo 2 do presente Artigo.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos pagos estiver vinculada efetivamente a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem submeter os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os mesmos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Interpretando ambos os dispositivos, Heleno Taveira Torres leciona que:

Na combinação dos dispositivos constantes dos art. 7º e 10 da CDT, exsurge o impedimento à tributação dos lucros e dividendos antes de sua efetiva distribuição, sob condição de disponibilidade então qualificada como “dividendo pago”, como medida eventual de eliminar eventual dupla tributação ou tratamento discriminatório que são os fins primordiais desses tratados (Tributação de Controladas e Coligadas no Exterior e seus Desafios Concretos. In: *Direito Tributário Internacional Aplicado*. Vol VI. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Pag. 435).

Como se vê, da conjugação dos dispositivos acima (artigos 7 e 10), os lucros provenientes de controlada sediada no Chile, sem que aqui possua um estabelecimento permanente – como é a situação presente – apenas podem ser tributados, no Brasil, no momento em que houver pagamento de dividendos à controladora brasileira.

Não se pode perder de vista, nesse ponto, que o sistema jurídico brasileiro conferiu um caráter de especialidade aos Tratados Internacionais, os quais devem prevalecer, com fundamento no artigo 98 do CTN²², perante a legislação interna.

Como bem observou a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, em voto vencido proferido no referido Acórdão nº 1402-004.360:

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

²² Artigo 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

(...)

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

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

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

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

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

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo

internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º, da INSRF 21302 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

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

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

(...)

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

Nenhum reparo caberia a esse racional.

Tal como positivado, o artigo 74 da MP nº 2158-35/01 conflita diretamente com o disposto não só do artigo 7, mas também do artigo 10 do referido Tratado, afinal todas essas regras notoriamente direcionam-se ao *lucro* apurado em face de investimentos no exterior.

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

Resta incontroverso, pois, que a norma interna fala em lucro da investida estrangeira, sendo o método utilizado pela legislação para sua inclusão na base de cálculo o aditivo, onde basicamente o fiscal verifica o lucro da empresa no exterior e o adiciona ao resultado tributável da brasileira.

O que precisa ficar claro, pois, é que 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 contexto internacional, as quais, conforme exposto, devem se *sobrepôr*.²³ 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.²⁴

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.²⁵

... o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.²⁶

Digna de nota, também, é a seguinte passagem do voto de relatoria do ex Conselheiro Marcos Shigueo Takata no Acórdão nº **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.

²³ E se os Tratados não são aplicáveis, para que continuam sendo feitos pelo Estado Brasileiro em prol de se evitar uma dupla tributação da renda? A dúvida paira no ar...

²⁴ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 2010. P. 380.

²⁵ 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.

²⁶ ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética. 2012. P. 408.

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.

(...)

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

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

Ano-calendário: 2004, 2005 LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA FORA DE PARAÍSO FISCAL OU PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS NA APURAÇÃO DA INVESTIDORA BRASILEIRA. JULGAMENTO STF. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EFICAZ.

No julgamento da ADI nº 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a deliberação e concordância necessárias sobre essa hipótese específica, dentro da matéria apreciada, para promover o controle de constitucionalidade concentrado pretendido pela Ação proposta, capaz de produzir efeitos erga omnes.

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

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de verdadeira norma CFC (Controlled Foreign Corporation rule) por considerar totalmente transparentes as empresas controladas e coligadas no exterior, mas não possui a justificativa e a finalidade típicas, antiabusivas, o que permitiria a sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas entre os Estados com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do posterior art. 74 da MP nº 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo uma norma de bloqueio que impede a incidência regular da legislação doméstica que promove tal oneração fiscal, prevalecendo, assim, o disposto no pacto internacional, como o previsto no comando do

art. 98 do Código Tributário Nacional, reiteradamente confirmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Do voto condutor desse precedente, do I. ex 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 Neto²⁷ (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 aufere. 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

²⁷ 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.

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

Assim, uma vez claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP nº 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Argentina, efetiva-se o mencionado bloqueio normativo, mostrando-se 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 Vogel²⁸ - 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.

²⁸ VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

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

(...)

O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, sendo relevante notar que **seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas)**.²⁹

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.”³⁰

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 autuada 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, orientei meu voto para dar integral provimento ao recurso especial da contribuinte.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)
Luis Henrique Marotti Toselli

²⁹ 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.

³⁰ 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.