



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

**Processo n°** 16682.720924/2011-03  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.762 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2018  
**Matéria** LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR  
**Recorrente** REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

**LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.**

Para fim de determinação da base de cálculo do IRPJ, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

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

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Chile e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n° 2.15835/ 2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

**CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.**

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild, que votaram por lhe dar provimento.

Processo nº 16682.720924/2011-03  
Acórdão n.º **1301-002.762**

**S1-C3T1**  
Fl. 2.049

---

(assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

Trata-se de recurso interposto por REXAM BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S.A., pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão 12-062.548, da 15ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro I, que negou provimento à impugnação da recorrente, mantendo os autos de infração lavrados para incluir, no lucro tributável, os lucros auferidos no exterior nos anos de 2007 e 2008.

O fato que deu causa ao procedimento fiscal foi a ausência de adição ao lucro líquido, quando da apuração do IRPJ e da CSLL, dos lucros auferidos no exterior, procedentes da Rexam Chile S.A.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação, à qual a DRJ - RJ1 negou provimento em acórdão cuja ementa foi assim redigida:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

**TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE CONTROLADAS. INEXISTÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 E O ART. 43 DO CTN.**

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ao definir a data do balanço como momento da disponibilização do lucro, não fere a regra-matriz do art. 43 do CTN. Para que esteja configurado o fato gerador do imposto de renda, não é necessário que o lucro da controlada estrangeira tenha sido efetivamente distribuído à controladora brasileira (disponibilidade financeira). Basta que tenha havido o efetivo acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica).

**TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE CONTROLADAS. INEXISTÊNCIA DE CONFLITO ENTRE O ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 E OS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.**

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados de bitributação celebrados pelo Brasil com base na Convenção-Modelo da OCDE.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE CONTROLADAS. DECORRÊNCIA.**

As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Contra a decisão da DRJ foi interposto recurso cujos fundamentos a própria recorrente assim resumiu:

91. Por todo o exposto, a Recorrente tem por demonstrado que o v. acórdão recorrido não merece prevalecer, devendo, por isso, ser integralmente reformado por Vossas Senhorias.

92. **Em primeiro lugar**, porque os lucros auferidos pela Rexam Chile S.A. não podem ser tributados no Brasil, por força das disposições do Tratado Brasil-Chile, em especial seus artigos 7º e 10. Essas normas, nos termos do artigo 98 do CTN, devem prevalecer sobre as disposições da legislação interna. Na prática, elas impedem que as Autoridades Fiscais brasileiras tributem pelo IRPJ e pela CSLL os lucros auferidos pela Rexam Chile S.A., no Chile, só permitindo que se tributem os dividendos distribuídos e pagos à Recorrente, no Brasil.

93. **Em segundo lugar**, o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não é compatível com as normas previstas no Tratado Brasil-Chile. Não se trata de uma típica regra CFC, uma vez que está alcançando os lucros auferidos por uma empresa produtiva no Chile, um país com níveis de tributação normais no plano internacional.

94. **Em terceiro lugar**, a exigência fiscal está sendo mantida, ao argumento de que os lucros auferidos no exterior poderiam ser qualificados como lucros tributáveis da Recorrente pela via da equivalência patrimonial. Esse entendimento viola tanto a legislação interna quanto o tratado, em especial o artigo 389 do RIR/99 e o conceito de lucro previsto no artigo 7º do Tratado Brasil Chile, sendo repellido pela jurisprudência do STJ.

95. **Em quarto lugar**, no chamado caso Eagle, o CARF expressamente afastou tributação dos lucros auferidos por controlada no exterior, em caso análogo ao presente envolvendo o Tratado Brasil-Espanha. (grifos do original) (fls. 1.993 e 1.994)

A recorrente admitiu que a Rexam Chile S.A., empresa da qual é a controladora, havia auferido lucros em 2007 e 2008. Os lucros, entretanto, não foram distribuídos e, assim, não poderiam ser tributados no Brasil, por força do disposto nos artigos 7 e 10 do Tratado Brasil-Chile, que impede que lucros auferidos pela empresa chilena sejam tributados no Brasil antes de sua efetiva distribuição como dividendos.

A regra do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, aplicado pela Fiscalização, é incompatível com o tratado celebrado por Brasil e Chile, com com o objetivo de evitar a dupla tributação da renda. Assim, considerando a primazia do tratado internacional sobre a legislação interna, os autos de infração não podem prevalecer.

Sustenta a recorrente, por outro lado, que a Fiscalização, ao tributar lucro ainda não distribuído, no fundo, fez incidir a tributação sobre o lucro da empresa chilena, violando o tratado internacional. Reiterou que o tratado só permite a tributação de dividendos pagos, sendo esse o momento da tributação.

Ademais, a tributação pura e simples do lucro apurado pela empresa chilena, sem levar em conta os tributos sobre ele incidentes e os respectivos descontos, reforçam o entendimento de que, no caso concreto, o que se tributou foi o lucro da empresa estrangeira e não os dividendos que cabiam à recorrente. Porém, o parágrafo 6º do artigo 10 do tratado veda expressamente a tributação de lucros auferidos no exterior, mas ainda não distribuídos.

Esse tipo de tributação, que alcança dividendos não distribuídos, é próprio das chamadas normas CFC (*controlled foreign corporation rules*). A recorrente, porém, nega ao art. 74 da MP 2.158-35 o caráter de norma CFC. Isso porque a tal dispositivo faltaria um requisito básico, que é evitar elisão fiscal abusiva, caracterizada pelo diferimento da tributação.

As normas CFC apresentam várias características ligadas ou decorrentes daquele fim específico, e variam de um país para outro. Não obstante, a experiência internacional demonstra que as regras CFC de ordinário tangenciam dois pontos principais para definir o âmbito de sua aplicação.

O primeiro deles é o fato de o lucro estar sendo auferido por sociedade localizada em país de baixa tributação, ou que opõe sigilo quanto à composição societária ou às informações econômico-fiscais da sociedade. É o critério jurisdicional (*jurisdictional approach*). O segundo está no fato de o lucro não decorrer de uma atividade econômica substantiva da sociedade localizada no exterior. Seriam as chamadas "rendas passivas", caracterizando o critério transacional (*transactional approach*).

Ao contrário, o art. 74 da MP nº 2.158-35, diz a recorrente, é excessivamente amplo, não se orientando por qualquer um dos requisitos antes mencionados. A norma, portanto, é muito mais abrangente do que a típica norma CFC.

A OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) entende que a aplicação de regras CFC se justifica somente em caráter excepcional, visando coibir abusos, mas não para tributar renda auferida no exterior, em países que tributam a renda normalmente. Entretanto, o art. 74 da MP nº 2.158-35 nem mesmo chega a ser uma típica norma CFC, o que faz sua aplicação incompatível com o Tratado Brasil - Chile.

Por fim aduziu que os ganhos apurados pelo método de equivalência patrimonial - MEP não podem ser confundidos com o lucro auferido para fins tributários, em especial para o IRPJ e a CSLL. O MEP engloba a variação cambial, que não é lucro.

Com esses fundamentos, pugnou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

### Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

### Alegações trazidas no recurso

A recorrente suscitou os seguintes pontos:

a) os lucros auferidos pela Rexam Chile S.A. não podem ser tributados no Brasil, por força do tratado firmado com o Chile, em especial os artigos 7 e 10;

b) as normas do tratado prevalecem sobre a legislação interna, nos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN;

c) só poderiam ser tributados no Brasil os dividendos efetivamente distribuídos e pagos à recorrente;

d) o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 é incompatível com o Tratado Brasil - Chile;

e) o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não é um típica norma CFC;

f) a tributação levada a cabo pela Fiscalização, porque baseada no método de equivalência patrimonial, viola tanto a legislação interna (art. 389 do RIR/1999), quanto o Tratado Brasil - Chile (artigo 7º); e

g) em situação semelhante (caso Eagle), o CARF afastou a tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior.

### Aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001

Embora as questões levantadas no recurso tenham sido distribuídas em sete itens, elas se reduzem, de certa forma, à aplicabilidade do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, em face do tratado celebrado entre Brasil e Chile, em especial seus artigos 7 e 10.

O art. 74 da MP nº 2.158-35 deu ensejo a discussão sobre sua constitucionalidade, chegando até o E. Supremo Tribunal Federal - STF, que na ADI nº 2.588 se manifestou de forma definitiva sobre a matéria.

No julgamento da referida ação direta, o E. STF afastou, com eficácia *erga omnes*, a aplicação da norma aos lucros apurados por empresas **coligadas**, situadas em países sem tributação favorecida, ou seja, países que não se enquadram no conceito de "*paraíso fiscal*". No mesmo julgado, entretanto, reconheceu aquela Corte, de forma expressa e também com eficácia *erga omnes*, a constitucionalidade da norma quando aplicada aos lucros de empresas **controladas**, situadas em países que não tributam a renda, ou que o fazem em

patamares bem inferiores aos praticados pelos demais países, ou que sejam desprovidos de controles societários e fiscais adequados. Aqui, ao contrário, do primeiro caso, trata-se de países classificados como "*paraísos fiscais*".

O E. STF, por ocasião do referido julgamento, considerou relevantes dois critérios: o da "*jurisdição*", ou seja, aquele que leva em conta o tipo de tratamento tributário dispensado ao lucro pelo país de residência da empresa estrangeira; e o critério da influência da empresa residente no Brasil sobre as decisões tomadas pela empresa estabelecida no exterior. Daí a importância de saber se a empresa do exterior é coligada ou controlada da empresa brasileira. Em outras palavras, é necessário saber se a empresa brasileira pode apenas interferir nas decisões da empresa do exterior, ou se tem o poder de determinar, unilateralmente, tais decisões. Considerando esses critérios, foram identificadas duas formas de aplicação da norma: a primeira tida por constitucional, a segunda incompatível com a Constituição.

Entre esses dois extremos, existem situações a que, em tese, o art. 74 seria aplicável, mas para as quais o colegiado do E. STF não logrou obter o necessário consenso a respaldar um pronunciamento exposto sobre a constitucionalidade da norma. Portanto, para todos os casos que se encontram entre aqueles dois extremos, o art. 74 deve ser tido pelo CARF como constitucional, dado o princípio da presunção de constitucionalidade que milita em favor das leis.

O CARF, entretanto, em situações específicas, pode legitimamente afastar a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, se entender que o dispositivo está em conflito com norma de tratado internacional firmado pelo Brasil. Pelo critério da especialidade, o tratado há de prevalecer sobre as normas internas, cuja eficácia fica suspensa enquanto vigorar a disciplina específica conferida pelo tratado.

No caso concreto, a controvérsia consiste em verificar se as disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35 são compatíveis com os artigos 7 e 10 da Convenção Brasil - Chile.

Em primeiro lugar, é preciso verificar se a regra do referido art. 74 pode ser considerada uma norma CFC. Não obstante a afirmação da recorrente em sentido contrário, o art. 74 é majoritariamente classificado pela doutrina como uma norma CFC (*controlled foreign corporation*). O E. STF, em certa medida, assim também entendeu, tanto que dispensou especial importância ao fato de a empresa estrangeira ter residência em *paraíso fiscal*, bem como ao grau de influência da empresa brasileira nas decisões tomadas pela empresa no exterior.

Como norma CFC, o art. 74 se destina a eliminar os efeitos de práticas elisivas adotadas por empresas residentes no Brasil. Tais práticas consistiriam basicamente em postergar por tempo indeterminado a distribuição de lucros apurados por coligadas ou controladas no exterior, de modo a também diferir, por tempo indeterminado, a tributação dos respectivos dividendos.

Discute-se, nesse ponto, a compatibilidade das normas CFC com os tratados internacionais que seguem o modelo da OCDE, como é o caso do tratado firmado entre Brasil e Chile.

A esse respeito, a própria OCDE divulgou comentário, sustentando que as normas que buscam coibir práticas elisivas podem efetivamente ser aplicadas, a despeito da existência de tratado internacional para evitar a dupla tributação.

Naquilo que interessa ao problema aqui tratado, reproduzem-se os comentários da OCDE, extraídos do artigo do Professor Sérgio André Rocha:

Uma questão sempre levantada quando do exame das relações entre tratados internacionais e regras de tributação de lucros do exterior consiste no fato de **a OCDE, nos comentários à sua Convenção Modelo, deixar claro que, salvo disposição específica negociada pelos Estados Contratantes, as regras previstas no tratado não afastariam a aplicação de regras antielusivas no formato CFC.** Veja-se, neste sentido, a seguinte passagem:

*"O uso de 'base companies' pode ser controlado através do uso de regras a respeito de 'controlled foreign companies'. Um número significativo de países membros e não membros adotaram este tipo de legislação. Embora **o design desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países**, uma característica comum dessas regras, que atualmente são reconhecidas internacionalmente como um **instrumento legítimo de proteção da base tributável doméstica**, é que elas resultam em um Estado Contratante tributar seus residentes sobre renda atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. Tem-se argumentado, com base em certa interpretação de regras da Convenção como o parágrafo 1 do artigo 7 e o parágrafo 5 do artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre 'controlled foreign companies' conflitaria com esses dispositivos. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, **essa interpretação não está de acordo com o texto de tais dispositivos. Ela também não prospera quando os mesmos são lidos em seu contexto. Portanto, embora alguns países tenham achado ser útil esclarecer, em suas convenções, que a legislação sobre 'controlled foreign companies' não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário.** É reconhecido que a **legislação sobre 'controlled foreign companies' estruturada dessa maneira não é contrária às regras da Convenção.** (g.n.) (citado por Sérgio André Rocha no artigo Tributação de Lucros do Exterior, o Supremo Tribunal Federal e os Tratados Internacionais Tributários Celebrados pelo Brasil. Em Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 17º Volume / Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2013.)*

É certo que os comentários da OCDE não vinculam, nem precisam ser adotados de forma obrigatória. Mas seu posicionamento diante do problema é importante, tendo em vista que o Tratado Brasil-Chile adotou o modelo da OCDE. Além disso, o referido tratado não busca apenas evitar a dupla tributação, mas também evitar as práticas tendentes à evasão fiscal.

Não é por outra razão que o art. 1º do Decreto nº 4.852/2003, que promulgou o tratado firmado entre o Brasil e o Chile, menciona expressamente esse objetivo.

*Art. 1º **A Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, concluída em Santiago do Chile, em 3 de abril de 2001, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.***

A interpretação das cláusulas do tratado deve levar em conta tais objetivos: a) evitar a dupla tributação; e b) prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda. Por isso, a própria OCDE afirma que as normas CFC não conflitam com a Convenção, nem são contrárias às suas regras.

Alega a recorrente que o art. 74 da MP nº 2.158-35 não se enquadra no conceito de norma CFC, pois seu campo de incidência é excessivamente amplo, não considerando nenhum dos dois requisitos inerentes às normas dessa natureza. Vale dizer, o art. 74 não está limitado a países de tributação favorecida (critério jurisdicional), nem a determinadas espécies de receitas (critério transacional).

A propósito dessa alegação, cabe dizer que, de acordo com os comentários da própria OCDE, o desenho da legislação que cuida do regime de *transparência fiscal internacional* varia de um país para outro. Não há padrão previamente definido no que tange aos pressupostos específicos de aplicação da norma CFC. O que lhe confere esse caráter é a finalidade, que é anular ou impedir os efeitos de procedimentos elisivos. De resto, a maior ou menor amplitude de uma norma CFC depende de escolha política de cada país.

Quanto ao artigo 7 da Convenção Brasil - Chile, pode-se afirmar que ele não conflita com o disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, pois seu propósito é estabelecer a regra básica segundo a qual cada país tributa a renda da empresa (chamada *estabelecimento permanente*) fixada em seu território. Eis a redação do artigo 7:

#### 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. (g.n.)

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. (g.n.)

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.

Pelos parágrafos 1 e 2, caberá ao Estado em que estiver estabelecida a unidade econômica geradora do lucro o direito de tributar esses lucros, com exclusão do outro.

A recorrente afirma, sem razão, que o art. 74 da MP nº 2.158-35 alcança o lucro da empresa chilena e, assim, viola o artigo 7.

A norma do art. 74 nem de longe tangenciou o patrimônio ou as rendas da empresa estrangeira. O efeito tributário da incidência da norma não implicou qualquer despesa ou decréscimo patrimonial que pudesse se refletir sobre a Rexam Chile S.A. A tributação atingiu o lucro que cabe à recorrente. Não há, portanto, afronta ao tratado.

Em suma, o artigo 7 do Tratado Brasil - Chile não impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.128-35, porquanto este dispositivo não frustra o objetivo do referido artigo 7, que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros da mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes. Por outro lado, o art. 74 inibe práticas elisivas, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados segundo o modelo da OCDE.

### **Tributação de dividendos não distribuídos**

A recorrente, por outro lado, sustenta que o lançamento, realizado com fulcro referido art. 74, estaria desrespeitando o artigo 10 do tratado, uma vez que a tributação incidiu sobre dividendos não distribuídos. Segundo seu entendimento, os lucros da Rexam Chile S.A. somente poderiam ser tributados no Chile; além disso, os lucros auferidos pela empresa chilena, nos anos de 2007 e 2008, ainda não teriam sido distribuídos e, assim, não seriam renda disponível para a recorrente, seja no sentido econômico ou jurídico. Para a recorrente, a tributação levada a cabo pelo Fisco afrontaria o disposto no art. 43 do CTN.

A alegada violação ao CTN é matéria que não compete ao CARF examinar; de resto, já decidida pelo E. STF. Quanto à suposta ofensa ao artigo 10 do tratado, ela não existe.

O destinatário da proibição de tributar dividendos não distribuídos é o país de residência da empresa (controlada ou coligada) que apura os lucros, e não o país de residência da empresa que tem direito a receber os respectivos dividendos.

O artigo 10 está assim redigido:

#### **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. (g.n.)

A redação do parágrafo 6 revela que o óbice de tributar dividendos não distribuídos é dirigido ao país de residência da empresa que apura os lucros. Fosse, como imagina a recorrente, uma vedação dirigida ao país de residência do beneficiário dos dividendos ou a ambos os países, e estaria inviabilizada a possibilidade de aplicação da chamada norma CFC, que, de acordo com a OCDE, é compatível com a convenção modelo.

A par desse aspecto normativo, uma circunstância fática deve ser posta em destaque. A recorrente detinha, ao tempo dos fatos, o controle da entidade empresarial Rexam Chile S.A. Mais precisamente, a recorrente detinha 99,9999985% do capital da empresa chilena (fl. 1.606).

Importa dizer que todos os atos de gestão e todas as decisões gerenciais da empresa estabelecida no Chile dependiam exclusivamente da vontade da recorrente, inclusive a destinação de lucros apurados ao final de cada período.

Uma vez apurados os lucros por Rexam Chile S.A., a recorrente adquiria de imediato, sobre esses lucros, a total disponibilidade, sem que o exercício desse direito pudesse ser impedido, obstado ou embaraçado por quem quer que fosse.

O E. STF, no julgamento do RE nº 172.058-1/SC, em que se discutia a constitucionalidade do Imposto de Renda na fonte sobre o lucro líquido, ao declarar constitucional a incidência do imposto nos casos de pessoa física titular de empresa individual, adotou entendimento semelhante, como revela a parte da ementa abaixo transcrita:

*IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL.*

*O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular com a Constituição Federal. **Apurado lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular**, fato a demonstrar a **disponibilidade jurídica**. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização. (g.n.)*

Na mesma linha, caminhou o voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento da ADI nº 2.588. Desse voto, é oportuno transcrever o seguinte trecho:

*4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, **em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora**. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º, define empresa controlada como sendo aquela em relação à 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. **A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil**. Em consequência, **a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda**, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal. (g.n.)*

Pelas razões acima, é lícito afirmar que, no caso em exame, não se trata de dividendo ficto, nem presumido. A recorrente adquiriu efetivamente a disponibilidade da renda, em relação ao lucro apurado por Rexam Chile S.A.

### **Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF**

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF já se posicionou sobre a questão aqui examinada. Naquela oportunidade, a controvérsia envolvia a compatibilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 1.258-35 com a Convenção Brasil - Holanda (também firmada nos moldes da convenção modelo da OCDE), em especial os artigos 7 e 10. Entendeu a CSRF que a norma do art. 74 não viola as disposições do tratado, como se consta da ementa do Acórdão nº 9101-002-330, abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2007

#### **LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.**

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Lançamento procedente.

#### **LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL PAÍSES BAIXOS 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-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Do voto condutor da decisão se pode extrair o seguinte trecho, no qual se encontram alinhadas as conclusões do ilustre Conselheiro Marcos Pereira Valadão:

Desta forma, com base nas razões acima, pode-se concluir de forma incontornável o seguinte:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (Controlled Foreign Corporations - CFC).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IPRJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior - matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP e, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7 das convenções modelo da OCDE dou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto a do art. 7 das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos - o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7 ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

### **Método de equivalência patrimonial**

A recorrente aduziu ainda que o lançamento tomou por base os ganhos apurados por equivalência patrimonial. A afirmação não procede. O valor objeto dos autos de infração corresponde à quantia que a recorrente teria direito de receber a título de dividendos, com base no resultado da empresa chilena, como fica claro da leitura do TVF:

Da análise dos documentos apresentados, verificou-se que a contribuinte possuía participação societária no exterior nas empresas REXAM CHILE SA, com sede no Chile, e REXAM URUGUAI SA, com sede no Uruguai, tendo apresentado os seguintes resultados nos anos-calendário de 2007 e 2008 com valores apresentados com precisão de milhares para o Chile (Tradução Juramentada das Demonstrações Financeiras e Conversão em Reais às fls. 630 a 802 - RESP TIF02).

Ano-calendário	Resultado	Valor em Pesos Chilenos	Valor em R\$
2007	Lucro	3.713.639MIL	13.328 MIL
2008	Lucro	9.452.202MIL	34.212 MIL

(fl. 1.605)

### **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**

Ao auto de infração de CSLL deve ser aplicada a mesma decisão dada ao IRPJ, pois ambos os procedimentos recaíram sobre a mesma base fática, inexistindo qualquer dispositivo específico da legislação da CSLL que imponha solução distinta.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior

Processo nº 16682.720924/2011-03  
Acórdão n.º **1301-002.762**

**S1-C3T1**  
Fl. 2.062

---