



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

Processo nº 16682.721067/2014-01
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.973 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.- PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araujo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Contribuinte (fls. 1.440/1.490) em face do acórdão n. 1402-002.411 proferido pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho, que restou assim ementada e decidida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Não é nula a decisão que fundamenta, ainda que de modo conciso, o porquê da manutenção da exigência.

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.

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 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.

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL PAÍSES BAIXOS.

O Tratado firmado entre Brasil e Países Baixos não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por controlada no exterior.

TRIBUTAÇÃO DOS LUCRO AUFERIDOS POR CONTROLADA EM PARAÍSO FISCAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM OS SEUS PRÓPRIOS LUCROS. CONVERSÃO EM REAL. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada no exterior podem ser compensados com lucros dessa mesma empresa. A compensação deve ocorrer dentro dos moldes e conforme as regras contábeis do país em que domiciliada a pessoa jurídica estrangeira, operando-se os cálculos nas moedas oficiais e permitidas para tanto.

A conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto do lançamento, inclusive nos quais se verificou prejuízo. Deve ser utilizada a taxa cambial de venda, do dia das demonstrações financeiras em que o resultado positivo tenha sido apurado, verificado após as eventuais operações de compensação com prejuízos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2010

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, principalmente quando expressamente equiparado por lei o tratamento destes tributos, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Demetrius Nichele Macei que votaram por

dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências tributárias referentes à adição dos lucros auferidos pela empresa holandesa, Petrobrás Netherlands B. V. PNBV. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

No mencionado Recurso Especial, a Recorrente alega divergência em relação:

i-) à tributação dos lucros quanto houver tratados celebrados para evitar dupla tributação internacional, especialmente em decorrência da correta interpretação dos tratados e da primazia das normas internacionais sobre as normas interna;

ii-) à aplicação dos Tratados Internacionais também no que se refere à tributação pela CSLL e

iii-) à correta taxa de câmbio a ser utilizada para fins de cálculo do saldo de prejuízo apurado pela controlada no exterior a ser compensado com seu próprio lucro, se aquela referente ao momento em que o lucro é disponibilizado ou se a taxa de câmbio referente à data de apuração do prejuízo a ser compensado;

Em despacho de admissibilidade de Recurso Especial de fls. 1.622/1.631, o Recurso Especial foi admitido parcialmente apenas quanto à matéria tangente à impossibilidade de tributação dos lucros em virtude da aplicação do art. 7º do tratado Brasil e Holanda referente ao item "i" acima, restando inadmitida em relação à discussão sobre a aplicação dos Tratados Internacionais para fins de CSLL (item "ii") e correto critério cambial ser aplicado sobre o saldo de prejuízos da controlada no exterior (item "iii" acima).

Intimada de tal decisão, a Recorrente apresentou Agravo para fins de demonstrar existência de divergência quanto à matéria da aplicação dos tratados para fins de CSLL e critério cambial a ser aplicado sobre saldo de prejuízo de controlada no exterior.

No despacho em agravo de fls. 1.709/1.713, fora reconhecida razão à Contribuinte quando sustenta que equívoco no despacho anterior quanto à CSLL, visto que o despacho de admissibilidade agravado teria transcrito um parágrafo da ementa e um parágrafo do voto vencido, ou seja, o despacho utilizou-se como razão de decidir fundamento de validade (o voto vencido) que não compõe a decisão recorrida, para a questão da CSLL.

Assim, restou determinado "..... o RETORNO dos autos à 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria “aplicação do tratado à CSLL” alegada pela interessada, nos termos acima, antes da apreciação das razões apresentadas pela agravante acerca da negativa de seguimento expressa em relação à matéria “cotação do dólar para conversão dos valores de prejuízos acumulados da Braspetro Oil Company (BOC)”.

Em novo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (fls. 1.714/1.717), fora contatado que em relação à CSL, não ocorreu o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir qualquer pronunciamento do acórdão recorrido sobre a matéria não havendo como se efetuar o confronto entre esse acórdão e os acórdãos paradigmas apontados, visando caracterizar eventual divergência jurisprudencial na interpretação da

legislação tributária. Assim, fora negado seguimento ao Recurso Especial quanto à discussão sobre a aplicação do tratado à CSLL.

Em novo Agravo de fls. 1.725/1.739, a Recorrente vem esclarecer que a exigência da CSLL pela não adição dos lucros auferidos pela PNBV não se deu porque o tratado Brasil-Holanda não deveria ser estendido à CSLL, mas porque o mesmo tratado não seria violado, no entendimento do autuante, pela disposição da regra de transparência fiscal brasileira.

Diz a Recorrente em seu Agravo:

"Nestes termos, toda a discussão travada nas instâncias de piso girou em torno de um tema único, qual seja, a possibilidade de exigência ou não de IRPJ e CSLL pela não adição de lucros de controladas situadas no exterior, tendo como pano de fundo um eventual conflito entre o tratado celebrado para evitar a dupla tributação internacional e a MP n. 2.158-35/01.

Com isso, com esta necessária delimitação, tem-se que, em juízo de admissibilidade de Recurso Especial, a análise deveria abordar o tema único que fora objeto de discussão nas outras instâncias, sem adentrar no mérito de extensão ou não do tratado." (nossos grifos)

Em novo despacho em agravo de fls. 1.791/1.799, o agravo foi rejeitado, tanto no que se refere à CSLL quanto ao tema da cotação cambial a ser aplicada sobre o saldo de prejuízos da controlada no exterior e fora confirmado o despacho que deu seguimento parcial ao Recurso Especial.

Quanto à matéria que fora admitida em Recurso Especial, a Recorrente argumenta quanto ao conhecimento que o acórdão recorrido entendeu que o Tratado Brasil-Holanda não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por controlada no exterior vez que 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 e que os tratados servem para não tributar um não residente e jamais não tributar um residente.

Aduz a Recorrente que entendimento diametralmente oposto foi trazidos pelos acórdãos paradigmas n. 101-95.802 e 11012-00.089, cujas ementas transcrevo abaixo:

Acórdão 101-95.801 - 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes - Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA – Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os

dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.

Acórdão 1102-00.089 da 2ª Turma da 1ª Câmara - Relator Conselheira Sandra Maria Faroni

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS . Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA- INTERPRETAÇÃO - Existindo acordo internacional, a interpretação das normas internas tem que ser feita em conjunto com o acordo internacional, que para tanto tem regras próprias

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

CONVENÇÃO BRASIL/ARGENTINA- EMPRESA DE TRANSPORTE AÉREO- De acordo com o art. VIII da Convenção Brasil/Argentina, os lucros provenientes do tráfego aéreo internacional obtido por empresa de transporte aéreo só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede de efetiva da empresa. Sendo a CSLL tributo substancialmente semelhante ao imposto de renda, o art. VIII da Convenção a ela se aplica, tendo em vista o disposto no número 4 do Artigo II da Convenção.

Segundo a Recorrente, presente a existência de interpretações divergentes sobre a mesma matéria e norma aplicável, vez que contrariamente ao acórdão recorrido, os acórdãos paradigmáticos entenderam pela prevalência do tratado internacional sobre a norma nacional quando da tributação de lucros no exterior, além de também admitir a extensão do que fora acordado para fins de CSLL.

Quanto ao mérito, alega que:

i-) a decisão recorrida entendeu que a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/01 não viola o tratado celebrado, pois os lucros tributados seriam da pessoa jurídica residente no Brasil e não os lucros da empresa estrangeira, contudo, a Petrobras Netherlands BV - PNBV não é um estabelecimento permanente da Recorrente;

ii-) o tratado Brasil-Holanda deixa claro em seu item 8 do art. 5º que o fato de uma sociedade residente em um Estado controlar outra residente em outro Estado não é suficiente para fazer com que uma seja estabelecimento permanente de outra;

iii-) é equivocada a segunda premissa da decisão recorrida no sentido de que não haveria o que se falar em violação ao tratado porque este somente poderia ter por escopo a

não tributação de um não residente e jamais um residente, isso porque, o raciocínio deve ser o oposto, vez que como um país não possui soberania para tributar uma empresa situada em outro país, os tratados para evitar bitributação têm por objeto não tributar os residentes nos Estados contratantes sobre os rendimentos auferidos fora dos respectivos domicílios, que deverão ser tributados unicamente no exterior;

iv-) o art. 7º do Tratado Brasil-Holanda prevê que é de competência exclusiva do país de residência da pessoa jurídica tributar os lucros por ela auferidos, pois em obediência ao princípio da separação, há proibição expressa de que os Estados de domicílio das controladoras tomem em consideração, por qualquer forma ou técnica legislativa, os lucros das controladas ou coligadas estrangeiras como base de cálculo dos seus próprios tributos incidentes sobre as sociedades-mãe, assim, se a pessoa jurídica está situada na Holanda e lá auferir lucros, estes só podem ser tributados pela Holanda;

v-) a existência de um estabelecimento permanente é a única exceção à regra geral de competência exclusiva de tributação conferida ao Estado de residência da pessoa jurídica;

vi-) o próprio tratado (art. 5º, itens 1, 2 e 3) traz definição de estabelecimento permanente que é vinculado ao conceito de um ente que não possua personalidade jurídica própria e que o fato de uma pessoa jurídica residente em um Estado contratante controlar outra em outro Estado contratante não é suficiente para fazer com que uma seja estabelecimento permanente de outra (item 8) e diante disso a PNBV não pode ser enquadrada como estabelecimento permanente.

vii-) a tributação de lucros das controladas e coligadas estrangeiras, consideradas "transparentes" equivale à desconsideração da personalidade jurídica o que não é permitido pelo tratado;

viii-) no Tratado Brasil-Holanda não existe qualquer ressalva à aplicação do artigo 7º, tal como corre no Tratado Brasil-México em que há ressalva expressa para que a legislação CFC dos Estados Contratantes tenha legitimidade para bloquear a aplicação do Tratado;

ix-) o STF já se pronunciou (RE 460320) no sentido de que o tratado internacional em matéria tributária prevalece em face da legislação interna posterior, o que confirma a recepção do art. 98 do CTN pela CRFB;

x-) na interpretação do art. 10 do Tratado Brasil-Holanda, a definição de um determinado termo utilizado deverá, para fins de aplicação da Convenção, ser adotado independentemente dos conceitos e categorias do direito interno dos respectivos sistemas jurídicos domésticos dos contratantes, sendo exceção à esta regra os casos em que não há a respectiva definição no tratado;

xi-) o Tratado Brasil-Holanda traz conceito de dividendos muito mais amplo do que aquele utilizado na norma interna brasileira, abrangendo aquilo que no Brasil possui sentidos distintos, como rendimentos de partes beneficiárias e distribuição de lucros em razão de debêntures;

xii-) o termo "pago" utilizado no Tratado Brasil-Holanda refere-se ao que tenha sido efetivamente pago, tendo a Suprema Corte Holandesa já se pronunciado neste sentido, bem como, existente jurisprudência interna no mesmo sentido, inclusive no CARF.

Contrarrazões ao Recurso Especial

A PGFN apresentou contrarrazões.

Alega a Recorrida que o Recurso não merece ser conhecido vez que a Recorrente não logrou êxito em demonstrar a semelhança das questões fáticas analisadas nos acórdãos recorrido e paradigmáticos, pois o acórdão recorrido está embasado em entendimento da OCDE sobre o alcance dos tratados-modelo e os acórdãos paradigmas foram proferidos em cenário normativo e jurisprudencial diverso.

Quanto ao mérito, alega a Recorrida que:

i-) o artigo 7º do Tratado Brasil-Holanda ao definir que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, não esgota a disciplina da tributação dos lucros submetidos ao poder de tributar de dois ou mais Estados, pois falta explicitar o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país.

ii-) a Convenção Brasil-Holanda não define o que seria lucro, para fins de incidência do imposto sobre a renda. Além disso, o § 2º do art. 3º prevê uma regra residual de que deve ser observada a legislação interna do Estado contratante quando não estiverem presentes, no texto do Tratado, a definição de algum termo ou expressão;

iii-) o art. 25 da Lei n. 9.249/95 dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será composto pelos resultados auferidos no exterior o que preenche a lacuna existente no tratado;

iv-) o lucro previsto no art. 25 da Lei n. 9.249/95 não é da empresa estrangeira mas sim da controladora sediada no Brasil;

v-) o art. 74 da MP n. 2.158-35/01 é norma CFC que é direcionada à pessoa jurídica residente no Brasil que não desconsidera a personalidade jurídica da controlada ou coligada no exterior mas apenas inclui no lucro da empresa sediada no Brasil os resultados obtidos através da controlada no Brasil.

vi-) o objeto do art. 74 da MP n. 2.158-35/01 nunca foi tributar lucro de pessoa jurídica residente em outros países mas sim tributar o lucro do contribuinte residente no país, mesmo que para isso tenha-se como parâmetro a sua participação nos resultados obtidos pelas suas controladas ou coligadas residentes no exterior.

vii-) a utilização de normas CFC não viola o propósito dos Tratados para evitar dupla tributação, não havendo incompatibilidade entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e o art. 7 do tratado Brasil-Holanda.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Conforme relatório acima, a única matéria devolvida para análise desta CSRF refere-se à impossibilidade de tributação dos lucros de controlada sediada na Holanda em virtude da aplicação do art. 7º do tratado Brasil e Holanda.

Uma vez demonstrada a similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas apresentados, adoto aqui as razões do Despacho de Admissibilidade de fls.1687/1695, para conhecer o Recurso Especial apresentado pela Contribuinte.

Mérito

A questão de mérito ora em análise restringe-se à discussão sobre eventual incompatibilidade entre o art. 74 da MP 2.158-35/01 e o Tratado para Evitar Dupla Tributação celebrado entre Brasil e Holanda.

Situação idêntica já foi analisada por esta 1ª Turma da CSRF por algumas vezes, inclusive em relação ao mesmo Tratado e Contribuinte, com destaque para os acórdãos n. 9101-002.751, 9101-002.330, 9101.002.331 e 9101.002.332.

Nos julgados acima, prevaleceu o entendimento de que não há incompatibilidade entre o art. 74 da MP 2.158-35/01 e o Tratado Brasil-Holanda tendo em vista que tratam de materialidade distintas, conforme ementa do acórdão n. 9101-002.751 que transcrevo abaixo:

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

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

No tangente à esta matéria, o acórdão foi alcançado por voto de qualidade.

Não obstante o brilhantismo de tais decisões, ousou discordar e passo a expor minhas razões para tanto.

Historicamente, a tributação da renda no Brasil baseou-se no Princípio da Territorialidade que implicava na tributação exclusiva dos rendimentos auferidos em território

brasileiro. Isso até a edição da Lei nº 9.249/95 que marcou o passo inicial para tributação baseada no Princípio da Universalidade que busca tributar todos os rendimentos do contribuinte brasileiro, independentemente se foram gerados dentro ou fora do território nacional. Trata-se da chamada tributação em bases universais.

Alguns anos depois, foi publicada LC n. 104/2001 que inclui o §1º ao art. 43 do CTN:

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

Num primeiro momento, tem-se a impressão que a modificação do art. 43 do CTN alterou somente o aspecto espacial da regra matriz de incidência tributária, contudo, tal alteração também impactou o momento em que a renda poderia ser considerada percebida para fins de tributação (critério temporal), o que serviu para pavimentar o caminho para edição da MP nº 2.158-35/01, que em seu controverso art. 74 dispõem que para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249/95, 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.

Faço esta introdução para destacar que, em meu entendimento, não há qualquer vício no art. 74 da MP 2.158-35/01 no plano jurídico interno.

Contudo, o que aqui se discute é a incompatibilidade deste dispositivo legal nas hipóteses em que existe um Tratado para Evitar a Dupla Tributação, como é o caso de Brasil e Holanda que se aplica no presente processo. Aqui reside minha divergência quanto aos julgados acima citados.

Isso porque, os tratados internacionais representam a ferramenta mais importante para a criação de normas e regras entre Estados no plano internacional, no qual o Brasil está definitivamente inserido. Os tratados assumem papel que as leis exercem no plano interno dos Estados.

Os tratados representam também verdadeiro contrato entre os Estados contratantes que assumem direitos e obrigações daí decorrentes. Aqui já vale destacar o Princípio *pacta sunt servanda* que é aceito internacionalmente (não poderia ser diferente, pois, do contrário, seria o mesmo que negar a existência do Direito Internacional) como norteador das relações internacionais o que, logicamente, inclui os tratados internacionais. Tal princípio na sua simples tradução significa "pactos devem ser respeitados" o que implica dizer que o que fora assinado vira lei entre as partes.

Faço essa introdução, pois entendo como necessária para o desenvolvimento de meu raciocínio, apesar de saber que os votos vencedores dos acórdãos retro mencionados não defendem a não aplicação ou o descumprimento dos acordos internacionais e tratados, especificamente aquele assinado entre Brasil e Holanda, sendo certo que o ponto de divergência diz respeito sobre se o art. 74 da MP 2.158-35/01 representa desrespeito ao tratado assinado com a Holanda.

O fundamento principal da Fazenda é de que o art. 74 da MP 2.158-35/01 não busca tributar a empresa controlada no exterior - o que violaria o tratado - mas sim o lucro da controladora no Brasil obtido através dos resultados alcançados por sua controlada no exterior.

Ainda segundo este racional, a tributação perseguida pelo o art. 74 da MP 2.158-35/01 não configuraria a desconsideração da personalidade jurídica da controlada no Brasil mas simples técnica de tributação que confere por presunção/ficção que o lucro será considerado disponibilizado na data do balanço em que o lucro tiver sido apurado pela controlada no exterior.

Cabe destacar aqui que tal tema foi objeto de análise pelo STF na ADI n. 2.588/DF, cuja ementa restou assim redigida:

EMENTA: 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 antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

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

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 C Ó R D Ã O

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.

Brasília, 10 de abril de 2013.

Segundo o voto do Ministro Joaquim Barbosa, redator do acórdão, não existe qualquer relação entre o dia 31 dezembro e a disponibilização de lucros pelas controladas no exterior. Além disso, destacou o Ministro que as normas CFC brasileiras não contém dispositivos importantes que as similares europeias o que culmina na penalização de negócios legais sob argumento de desvio de propósito.

Indo adiante, concluiu o Ministro Joaquim Barbosa que se a finalidade da norma CFC brasileira é evitar conduta evasiva da contribuinte, o art. 74 da MP 2.158-35/01 somente seria aplicável no caso de controladas sediadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais.

O acórdão dispõe expressamente que a o art 74 não seria aplicável nos casos de empresas coligadas (sem controle acionário da controladora no Brasil) em países sem tributação favorecida. Assim, no âmbito do STF ainda restou em aberto, no que diz respeito ao efeito *erga omnes* da decisão, a discussão referente às empresas controladas em países sem tributação favorecida que é o presente caso.

Ainda que não tenha definido o tratamento para a situação presente nos autos (controlada em país sem tributação favorecida), esta decisão do STF e conteúdo de seus votos trazem ingredientes importantes para a presente decisão, conforme veremos adiante.

Por outro lado, em julgamento do Recurso Extraordinário n. 541.090/SC, também de 2013, o STF entendeu a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Tal decisão por não obter sido tomada por meio de controle concentrado de constitucionalidade não tem efeito *erga omnes*. Assim, de fato, a situação encontrada nos autos ainda está em aberto no STF.

Posteriormente, o STJ se manifestou acerca da matéria no julgamento do RESP n. 1.325.709 cujo relator foi o Min. Napoleão Nunes Maia Filho.

Neste julgamento, os ministros analisaram a suposta incompatibilidade do regime de tributação dos lucros de controladas e coligadas (de empresa sediada no Brasil) no exterior com o art. 7º dos Tratados assinados com a Bélgica, Dinamarca e Principado de Luxemburgo.

O julgamento restou assim ementado e julgado:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E

PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoccorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

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

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

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

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

disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencido o Sr. Ministro Sérgio Kukina, conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento para conceder, em parte, a segurança, nos termos da reformulação de voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator.

Impedido o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Brasília/DF, 24 de abril de 2014 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O presente julgador está integralmente alinhado com o julgado acima do STJ porque consagra a melhor interpretação da matéria e também porque compete ao STJ decidir em última instância, questões envolvendo a interpretação dos acordos internacionais para evitar dupla tributação conforme disposto no art. 105, III, "a" da CF/88:

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

(...)

II - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

Pois bem, devo destacar que não defendo que os tratados internacionais estão em patamar hierárquico superior às leis locais. Vejam, desde o julgamento do RE n. 80.004 pelo STF, restou definido entendimento de que os tratados encontram-se em mesmo nível hierárquico das leis ordinárias domésticas, contudo, em eventual divergência entre a lei local e o tratado internacional, deve prevalecer análise segundo os critérios cronológico e de especialidade.

Não se trata de aplicação pura e simples do art. 98 do CTN, cuja leitura pode até levar à interpretação de "superioridade" do tratado sobre a lei interna, mas sim de regra de hermenêutica.

Carlos Maximiliano em sua obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito* (Editora Forense, 19ª edição, pg. 111) ensina:

" Se existe antinomia entre a regra geral e a peculiar específica, esta, no caso particular, tem a supremacia. Preferem-se as disposições que se relacionam mais direta e especialmente com o assunto de que se trata (2): in toto jure generi per speciem derogatur, et illud potissimum habetur quod ad speciem directum est - "em toda disposição de Direito, o gênero é derogado pela espécie , e considera-se de importância preponderante o que respeita diretamente à espécie"(3)"

Não me parece haver dúvidas de que o art. 74 ao tratar da tributação de lucro de qualquer controlada ou coligada no exterior, seja em paraíso fiscal ou não, exista ou não tratado para evitar dupla tributação, desempenha na presente discussão o papel de norma genérica, sendo certo que o Tratado que trata e define de forma específica a relação de tributação entre Brasil e Holanda é a norma especial, assim, deve esta prevalecer.

Contudo, tal discussão sobre hierarquia das normas ou prevalência da leis especial sobre a geral, pode parecer inócua frente ao argumento fazendário de que o objeto do art. 74 da MP não é o lucro da controlada no exterior mas sim da controladora no Brasil ainda que advinda da controlada no exterior.

Para defender este ponto de vista, alega a Fazenda que o tratado Brasil-Holanda não traz o conceito de lucro de forma expressa, restando lacuna a ser preenchida pela norma local. Vejamos trecho das contrarrazões ao Recurso Especial:

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

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

Tratado Brasil-Holanda Artigo 3º Definições Gerais 1. Para os efeitos desta Convenção, a menos que o seu contexto imponha interpretação diversa: (...) 2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.

Inicialmente, constata-se que o art. 3º dos tratados não trazem o conceito de lucro. Por sua vez, em nenhum outro artigo da Convenção Brasil-Holanda foi definido o que seria lucro, para fins de incidência do imposto sobre a renda. Nessa perspectiva, importante notar que o parágrafo 2º do art. 3º prevê uma regra residual, qual seja: deve ser observada a legislação interna do Estado contratante quando não estiverem presentes, no texto do Tratado, a definição de algum termo ou expressão. A esse respeito, vale a pena conferir trecho da obra de Alberto Xavier, na qual analisa o § 2º do art. 3º da Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação da renda:

(...)

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

Concordo com a PGFN quando defende que na ausência de definições no Tratado, devemos buscá-las nas normas internas. Contudo, discordo sobre a existência de lacuna quanto ao termo lucros e, ainda que fosse existente, discordo que tal lacuna possibilitaria a aplicação do art. 74 da MP sob argumento de que os que se está tributando é o lucro da empresa no Brasil.

Claramente, o que se está a tributar é o lucro (já tributado) da empresa controlada no exterior. Destaco aqui, trecho do voto do Min. Napoleão Nunes Maia Filho no Resp n. 1.325.709/RJ, já mencionado:

63. Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais.

Pensar de forma diferente é privilegiar a forma sobre a essência. Quero dizer com isso que bastaria então que a norma interna denominasse de forma distinta qualquer instituto previsto no Tratado para negar qualquer incompatibilidade.

Não pode o Estado Brasileiro argumentar que para fins de tributação interna, considera-se que Amsterdã fica na China e Tóquio na Austrália. A essência das coisas não muda com a tinta da caneta do legislador (ou do Poder Executivo).

Contudo, podemos ir além, para fins de debate, e ultrapassar o fato incontestado que o art. 74 da MP é incompatível com o tratado Brasil-Holanda por vir a tributar o lucro da empresa na Holanda o que é vedado pelo art. 7º do Tratado.

Isso porque, se a própria Fazenda alega que o objeto do art. 74 da MP é o lucro, ainda que ficto, da empresa controladora no Brasil e não da controlada no exterior, temos que considerar uma de duas hipóteses possíveis como sendo o caminho trilhado para que tal lucro chegasse na controladora no Brasil: i-) através de MEP (Método de Equivalência Patrimonial) ou ii-) distribuição de dividendos, ainda que ficta.

O MEP já poderia ser descartado de plano, pois, até poderia ser considerado como forma da controladora no Brasil perceber acréscimo patrimonial (renda) contudo, como o art. 74 da MP fala em distribuição de lucros, seria desprovido de técnica considerar o MEP

para tal fim. Destaco aqui, trecho do voto do Min. Joaquim Barbosa no julgamento do Resp 541.090:

Parece-me que o MEP é útil para mensurar uma expectativa de aumento patrimonial, proveniente das relações mantidas com a empresa em que se investiu, mas cuja confirmação depende de eventos cuja ocorrência é potencial.

Para ilustrar, sabemos que a legislação brasileira proíbe a distribuição de lucros de contribuintes que possuam débitos tributários.

Se o país em que sediada a empresa coligada ou controlada possuir norma semelhante, haverá um obstáculo legal para o acréscimo patrimonial do contribuinte brasileiro, a despeito da apuração dos lucros pela empresa estrangeira.

Assim, parece-me que o MEP não supre a disponibilidade jurídica da participação nos lucros.

Assim, resta o caminho dos dividendos. Para análise deste tópico, indispensável trazer o texto dos item relevante para tal do acordo Brasil-Holanda:

ARTIGO 10

Dividendos

*1. Os dividendos **pagos** por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.*

*2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside **a sociedade que os paga**, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.*

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao

estabelecimento permanente. Nesse caso aplica-se o disposto no Artigo 7.

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado. Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

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

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

Vemos aqui que o artigo 10, item 1 prevê hipótese de tributação dos dividendos em ambos os Estados Contratantes quando pagos. A interpretação da norma deve levar em consideração o tempo do verbo que fora utilizado.

Neste sentido, é importante lembrar a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados quando assim dispõe:

Artigo 31.º

Regra geral de interpretação

1 - Um tratado deve ser interpretado de boa fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respectivos objecto e fim.

2 - Para efeitos de interpretação de um tratado, o contexto compreende, além do texto, preâmbulo e anexos incluídos:

a) Qualquer acordo relativo ao tratado e que tenha sido celebrado entre todas as Partes quando da conclusão do tratado;

b) Qualquer instrumento estabelecido por uma ou mais Partes quando da conclusão do tratado e aceite pelas outras Partes como instrumento relativo ao tratado.

Veja, em respeito à própria Convenção de Viena não é possível criar ficções ou interpretações criativas em relação ao termo "pagos". É indubitável que o Tratado utiliza-se do termo "pagos" para fazer menção ao **que foi efetivamente pago. Não é coerente que tal termo possa alcançar dividendo que possam ser pago, que eventualmente sejam pagos, fictamente pagos ou talvez pagos. Trata-se aqui daquilo que for efetivamente pago.**

Encontro aqui o ponto em que culmina, a meu ver a incompatibilidade entre o art. 74 da MP e o tratado Brasil-Holanda.

Por fim, é importante abordar o tema sob o enfoque da natureza de regra CFC (*Controlled Foreign Companies*) do art. 74 da MP.

As normas CFC são adotadas por vários países como instrumento para evitar a elisão e evasão fiscal através de planejamento tributário abusivo internacional.

Podemos dizer que a regra CFC brasileira busca coibir o diferimento da tributação do lucro de empresa sediada no Brasil decorrente do resultado alcançado por controladas no exterior. Daí advém a previsão da ocorrência da distribuição ficta do lucro em 31 de dezembro de cada ano.

Neste tópico, como bem destacado pelo Conselheiro Relator do acórdão recorrido Caio Cesar Nader Quintella, relembro aqui trecho do voto do Conselheiro Marcos Takata que proferiu voto vencedor sobre a matéria Acórdão nº 1103.001.122:

O Brasil adota um regime de CFC? A resposta é afirmativa, a meu ver.

Mas, um regime de CFC nos moldes da lei brasileira tem função diversa ao regime de CFC que se põe em regra, e irradia eventuais efeitos diversos em relação a tratados.

Ou seja, a função e eventuais efeitos perante tratados são diversos diante de um regime de CFC imposto que não se limite a sociedades investidas residentes em jurisdição de baixa tributação e/ou cujos lucros não sejam compostos por rendimentos passivos, e mesmo que não haja controle de tais sociedades por parte dos sócios ou acionistas residentes no país que adota tal regime.

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

É para essa função antielisiva ou de correção de "abusos" que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em jurisdição de

baixa tributação e/ou que realiza preponderantemente rendimentos passivos, como lucros auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas daquelas sociedades, tornando-as transparentes. Ai há uma finalidade antielisiva ou antielusiva.

Isso não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação favorecida, nem que seus lucros sejam representativos majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, não possui função antielisiva ou de correção de “abusos”.

O entendimento fazendário vai no sentido de plena harmonia das normas CFC brasileira com os Tratado Brasil-Holanda.

Inicialmente, não discordo de tal afirmativa. Contudo, devo limitá-la, Isso porque, tal harmonia de fato existe apenas quando a norma CFC é utilizada para coibir abusos no caso concreto, o que não é o caso do art. 74 da MP nº 2.158-35/ 01 que, na realidade, tributa de forma automática todo e qualquer lucro auferido por controlada no exterior, independentemente da situação de controladora e controlada, local onde está sediada e regime tributário deste local (país).

Mais uma vez utilizando-me do voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, trago esclarecedora doutrina do Prof. Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha (Manual de Direito Tributário Internacional - São Paulo: Dialética, 2012. pp 390/391/395 e 396) a respeito das normas CFC:

Os instrumentos de transparência fiscal internacional, correspondentes ao modelo das controlled foreign corporations do Direito norte-americano, têm por finalidade evitar a utilização de países com tributação favorecida como instrumento para evitar a tributação, pelo país de residência da empresa controladora, dos resultados auferidos por suas controladas estabelecidas no exterior. Ou seja, tais regimes não são utilizados como regra geral de tributação, como se passa no Brasil, mas como regimes excepcionais de controle da evasão fiscal ou de planejamentos fiscais abusivos.

(...)

De tudo que foi aduzido no presente item, pode-se inferir que as regras de transparência fiscal internacional são um instrumento utilizado para coibir a evasão fiscal e os planejamentos fiscais abusivos, notadamente aqueles que se perfazem com a utilização de empresas residentes em países com tributação favorecida, não cabendo falar de sua aplicação quando a empresa não residente estiver sediada em país que tribute a renda em níveis normais, de acordo com o previsto na legislação, realizando empreendimentos econômicos ativos, ou quando a pessoa

jurídica residente não tenha controle da empresa estabelecida no exterior.

(...)

Nessa linha de raciocínio, qualquer comparação da regra brasileira com os modelos CFC ou de transparência fiscal internacional estrangeiros seria indevida, já que distintas suas finalidades.

(...)

De acordo com o entendimento de Sergio André Rocha, tal tributação somente seria possível em um modelo que, em linha com o adotado em outros países, tivesse como meta o combate aos planejamentos fiscais abusivos. Assim, o problema que se verifica na legislação brasileira consiste não na previsão de hipóteses de transparência fiscal internacional, mas, sim, em se ter desvirtuado a finalidade desse instituto com a edição do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001, na medida em que se passou a utilizar tal sistemática como regra geral, e não como instrumento de prevenção quanto à indevida utilização de países com tributação favorecida.

Não enxergo a harmonia entre as normas, como defendida pela autoridade fiscal, visto que a única exceção aceita pela OCDE refere-se às normas CFC que são efetivamente utilizadas para impedir abusos, o que não é o caso do art. 74 da MP, que traz regra de tributação genérica em que nada distingue situações abusivas daquelas que são legais.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênias para dele divergir quanto à tributação dos lucros auferidos no exterior.

Conforme mencionado pelo relator, esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) examinou recentemente vários processos que traziam essa mesma questão, alguns casos envolvendo tratados firmados com outros países, mas com idêntico conteúdo.

Transcrevo aqui trechos do Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, e que abordou exatamente a mesma situação em relação à Petrobrás, com a única diferença de que o lançamento era referente ao ano-calendário de 2007:

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.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE CONTROLADA NO EXTERIOR COM OS SEUS PRÓPRIOS PREJUÍZOS. Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, podem ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

[...]

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Redator Designado.

[...]

Mérito

Feito este esclarecimento, passo à análise do mérito (primeira matéria), no qual ousa discordar do i. Relator, pelas razões que adiante exponho.

Cumpra afastar as razões expostas no recurso especial, considerando também as razões de decidir do Acórdão recorrido, as razões do muito bem elaborado e extenso voto do i. Relator e as expostas nas contrarrazões da Fazenda.

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre in casu é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por

PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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

...

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

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

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

Parágrafo-único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam

um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):

“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído”. [grifo nosso]

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I- resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);

II- o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º [...]

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 (ADI n. 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas,

entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem “listas negras” às quais se aplicam as normas CFC, outros tem “listas brancas” aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*anti-deferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma “forte”, visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014,

redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto. Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.²¹ (Negritou-se). (disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros. Portanto, o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal. Contudo, isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o “padrão internacional”, uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC.

Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da

qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.

Por seu turno, relevante ressaltar que a essência da norma CFC foi preservada no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, visto que se estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelo Brasil. A Lei nº 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional.

Percebam, Srs. Conselheiros, que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18A da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, todos concordam que se trata de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que, mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países, isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei nº 9.430, de 1996. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira: não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. (Negritos e sublinhados no original).

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, in casu, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a efetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (fls. e-2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque

este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior. Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

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.

§1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

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.

...

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

...

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.

...

§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.

...

§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.

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, §5º, abaixo transcrito:

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.

...

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas "(lucros" – *profits*) remetidas ao 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. Assim, se tiver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que

define os critérios para este fim), ou tiver um subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados também pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente à atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa. O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º). 22 (Negritou-se).

(Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio (OCDE). Versão Condensada. CEF/DGI/MF-Portugal. Coimbra: Almedina, 2005, fl. 179-180.)

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento. É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste

sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law*. E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas). Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for o caso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cujas relações se inserem no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda – veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva

distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

8. O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos – que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm's lenght* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência). Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de

estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.

(OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (OCDE). CEF/DGI/MFP Portugal. Versão Condensada. Coimbra: Almeida, 2005, p. 173.)

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional 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.

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

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net, decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente

o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado. En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados. Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional. (Negritos e itálicos nossos).

(Disponível em <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf>)

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyi ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 2655-05), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *Gyo-Hi*), tratando da aplicação da Convenção Japão-Singapura, dentre outros, todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.

Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos

termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos. É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais. (Negritou-se).

(Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) - Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio. Versão Condensada. CEF/DGI/MF-Portugal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 242-243.)

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes. O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu.

O Acórdão do CARF citado pelo recorrente como trazendo a posição por ele defendida é o de n. 1103-001.122. Por outro lado, há recente jurisprudência do CARF em sentido contrário à pretensão do recorrente, i.e., dando pela tributação por via da norma brasileira CFC (especialmente o art. 74 da MP Nº 2.158-35/2001 em que a empresa controlada esteja em país signatário de acordo de dupla tributação). Cita-se, além do próprio acórdão recorrido, por exemplo, os Acórdãos CARF, de diversas turmas, ns. 1401-001.619 (decidido em 04 de maio de 2016), 1401-001.526 (decidido em 02 de fevereiro de 2016), 1302-001.629 (decidido em 03 de fevereiro de 2015), 1301-001.651 (decidido em 23 de setembro de 2014), 1201-001.024 (decidido em 06 de maio de 2014), 1402-00.391 (decidido em 27 de janeiro de 2011) com ementas e trechos destacados a seguir:

[...]

Ou seja, a jurisprudência do CARF mais recente e predominante é no sentido de não admitir a interferência dos acordos de dupla tributação na aplicação do art. 74 da MP Nº 2.158-35/2001. Convém mencionar que o caso presente é o primeiro a ser decidido pela 1ª T. da CSRF. Assim, no âmbito do CARF, embora o tema não seja pacífico, há preponderância mais recente pela não aplicação dos acordos de tributação em face da norma CFC brasileira. Jurisprudência que deve seguir neste sentido, no meu entender.

Observe-se que o entendimento que professa pela não incidência do acordo de dupla tributação não decorre da solução de conflito entre norma interna e tratado. No sentido do que já foi exposto, entendo que a norma CFC aplicável ao caso subsiste ao lado da Convenção Brasil-Holanda sem gerar conflito, não são normas que chocam, mas que se complementam. E como não há conflito, não há necessidade de se examinar a incidência do art. 98 do CTN.

Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.

Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.

A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.

1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expandido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendo há bastante tempo.

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima,, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à

atualização de 2010) (esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerado que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expendidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de “qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação”, como segue (fls. 5455 do ref. Acórdão):

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber:

“[Transcrição do art. 26]”

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.15835/ 2001) não criou, nem ampliou tributo algum. O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa.

[...]

CONCLUSÃO

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

1ª matéria

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 IRPJ 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. 7º das convenções modelo da OCDE ou 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 o art. 7º 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. 7º 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)

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Assim, embora se entenda que os tratados

abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é a Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Transcrevo também o voto proferido pelo conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-003.088, de 13/09/2017:

[...]

Voltando para o caso concreto, a matéria a ser analisada é se o Tratado Brasil-Luxemburgo teria repercussão na materialidade prevista pelo art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001.

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

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

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

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

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

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

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

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre aspecto temporal: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, ao final do ano-calendário.

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

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

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

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

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

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

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit:

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

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

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

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

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

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

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

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da

exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

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

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

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

A lei brasileira, ao estabelecer a base de tributação do IRPJ e da CSLL para as empresas brasileiras, determinou que se computasse nessa base os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

O que está em questão, portanto, é a tributação do lucro auferido por empresa brasileira no exterior.

É oportuno novamente destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre): "[...]. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."

O que se tributa é a variação patrimonial positiva (renda/ganho) do investidor domiciliado no Brasil, que é medida na data do balanço em que a controlada/coligada no exterior apura os seus lucros, nos termos da lei.

Não há, desse modo, nenhuma incompatibilidade entre a legislação brasileira (voltada para os seus próprios residentes) e os tratados internacionais (aplicados às empresas não residentes).

De qualquer forma, apesar de toda a controvérsia sobre as questões relativas à tributação de lucros no exterior e os alegados problemas de bitributação, é sempre importante lembrar que a legislação brasileira assegura à empresa brasileira que detém investimentos no exterior o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada qualquer chance de dupla tributação sobre a mesma renda/lucro.

Vê-se, entretanto, que no caso em questão a tributação recaiu sobre lucros auferidos no exterior pela subsidiária integral Petrobras Netherlands B.V. (PNBV), sediada na Holanda, e pela controlada Braspetro Oil Company (BOC), sediada nas Ilhas Cayman, nos montantes de R\$ 2.165.835.063,00 e R\$ 56.086.048,51, respectivamente.

Ora, sabe-se muito bem que as ilhas Cayman são consideradas como local de tributação favorecida (IN RFB nº 1.037/2010).

Além disso, em relação à subsidiária na Holanda, o Termo de Verificação Fiscal (pág. 23/24) registra a seguinte informação:

56. É certo que eventuais pagamentos, a título de imposto de renda - IR, pagos por aquela subsidiária na Holanda em decorrência do lucro apurado por ela no ano calendário 2010, conforme disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, deveriam ser compensados pelo controlador, no caso o fiscalizado, até o limite do IR devido nacionalmente, entretanto, a teor das respostas ao TIAF (item 5) e TI nº 02 (item 3), corroborado pelas informações contidas no item 32 – Posição Fiscal – do Relatório de Auditoria, às fls. 109/110, anexados em face do item 2 do TI nº 02, constata-se a inexistência de pagamento de imposto por força de deduções ditas fictícias (alíquota efetiva é nula);

O que se percebe, então, é que a contribuinte, invocando tratado internacional para evitar dupla tributação, pretende ficar exonerada de tributo que nem foi pago no exterior. O que ela busca é a dupla não tributação, e os tratados internacionais não tem essa finalidade.

Penso que houve um evidente uso indevido (abusivo) do tratado para evitar dupla tributação. E, certamente, não é essa a finalidade desses tratados.

Nesse passo, por mais essa razão, pode-se novamente afirmar que não há nenhum conflito entre a norma interna e o tratado internacional para se evitar dupla tributação, de modo que a tributação deve mesmo ser mantida.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo