



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721230/2018-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.312 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente PETROBRÁS TRANSPORTE S.A - TRANSPETRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

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-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Paula Santos de Abreu que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Marco Rogério Borges.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência de IRPJ (fls 506 a 505) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 517 a 524), relativo aos anos-calendário de 2013 e 2014 em virtude da Ausência de adição, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior por meio de empresas controladas, em violação às determinações constantes nos arts. 25 e 27 da Lei nº 9.249, de 1995, 16, da Lei nº 9.430, de 1996, e 21 e 74, da Medida Provisória nº 2.158-35.

Segundo a fiscalização, os lucros auferidos por empresas controladoras brasileiras, por intermédio de suas controladas, devem ser tributados a partir dos lucros apurados nas demonstrações financeiras de suas investidas, na proporção de sua participação societária, e adicionados ao lucro real da investidora brasileira em 31 de dezembro de cada ano.

A respeito do acordo internacional para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e a Holanda (Países Baixos), promulgado pelo Decreto nº 355, de 1991, em espeque o § 1º do art. 7º, o agente fiscal entende que seu preceito não elide a possibilidade de um Estado contratante realizar a tributação de seus residentes em relação aos lucros auferidos em decorrência dos resultados de controladas sediadas no outro Estado contratante.

Aduz também a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 18, de 8 de agosto de 2013, e os julgados do CARF e da CSRF (Câmara Superior de Recursos Fiscais) acerca da matéria.

Intimada, a contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

a) A adoção do sistema de tributação em bases universais, da forma como instituído pela Lei nº 9.532/97, promove uma deturpação do conceito de renda e uma tributação extraterritorial;

b) No julgamento da ADIN 2.588, os casos de coligadas situadas em país com tributação favorecida ou controlada situada em país sem tributação favorecida o STF não obteve resultado conclusivo;

c) A norma sobre a tributação em bases universais pretende interromper a constituição de coligadas ou controladas em países com tributação favorecida, de forma alguma similar a este feito, por se tratar a TIBV de empresa com sede definida, empregados, receita e patrimônio próprios, personalidade jurídica diversa dos e existência de fato e de direito;

d) os lucros auferidos pelas empresas controladas na Holanda devem ser tributados exclusivamente por aquele país, em respeito ao art. 98 do CTN, ao tratado

internacional firmado com aquele país e ao posicionamento do STJ acerca do tema, no julgamento do REsp 1.325.709;

Em 05 de abril de 2019, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/05/2013 a 31/12/2014

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM EMPRESA CONTROLADA. INAPLICABILIDADE DAS CONVENÇÕES FIRMADAS ENTRE O BRASIL E O REINO DOS PAÍSES BAIXOS (HOLANDA) PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. MATERIALIDADES DIVERSAS.

É procedente o lançamento incidente sobre o lucro auferido por empresa controlada sediada no exterior e disponibilizado, na forma prescrita na lei, à empresa controladora sediada no Brasil. Destarte, a convenção para evitar a dupla tributação da renda firmada entre o Brasil e os Países Baixos não é aplicável ao caso concreto, pois não se está tributando a empresa estrangeira, mas os lucros auferidos por empresa brasileira na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/05/2013 a 31/12/2014

DECORRÊNCIA.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a decisão proferida para esta espécie tributária.

Intimada (fls. 664), a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 648/677 no qual reitera as alegações já suscitadas. Em particular suscita a nulidade por inovação de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

1) DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO VEDADA PELO ARTIGO 146 DO CTN

Alega a Recorrente que a DRJ teria inovado o critério jurídico do lançamento, uma vez que sustenta que a tributação foi lastreada num princípio de transparência da controlada

no exterior. Todavia, após discorrer que a tributação dos lucros esta calcada no mecanismo de transparência fiscal da controlada no exterior, a mesma decisão, envereda pelo argumento de que o lucro que está sendo tributado é o lucro apurado com base no método de equivalência patrimonial, não sendo, portanto, lucro da controlada, mas os seus reflexos, no Brasil, em sua controladora.

Antes de passarmos à análise da nulidade apontada pela Recorrente, é importante esclarecer os limites da nulidade no processo administrativo fiscal. Isso porque, é corriqueiro, no âmbito do CARF, que os contribuintes aleguem matérias que são questões relativas ao mérito da exigência constante do lançamento.

Provavelmente, tal confusão se dá em razão da utilização dos dispositivos legais e das normas de direito privado sobre o tema. Conforme observa SEABRA FAGUNDES, da classificação apresentada pela doutrina civilista, no âmbito do direito administrativo, deve se circunscrever ao *"uso das denominações ali adotadas"*, sendo que, mesmo quanto a esse aspecto, a utilização dessa terminologia poderá ser *"antes um fato de confusão de princípios do que de aproveitamento das experiências e sedimentações do direito privado"*. (FAGUNDES, Seabra - *O controle dos Atos Administrativos pelo poder Judiciário* - São Paulo, nº 53, jul-set. 1990, p. 14).

Com efeito, o cerne da distinção entre atos nulos e anuláveis na doutrina civilista, consiste na natureza coletiva ou individual do comando violado, uma vez que nulos são os atos que vulneram preceitos de ordem pública e anuláveis aqueles que violam preceitos que visam proteger interesses particulares. Fica claro, portanto, que tal distinção não pode ser reproduzida para o direito administrativo ou tributário onde o agir é sempre informado pelo interesse público.

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato *"que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade"*. (BASTOS, Celso Ribeiro - *Curso de direito administrativo*, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terão como eventual consequência a improcedência do lançamento e não sua nulidade.

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto nº 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritas.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou, no caso dos despachos e decisões, se constatado o cerceamento do direito de defesa.

Improcedente, portanto, a alegação de inovação do critério jurídico. O que fez a decisão recorrida foi analisar o artigo 74 da MP 2.158/2001 diante do que dispõem as regras de CFC, para concluir, com base na Solução de Consulta COSIT nº 18/2013, que a referida norma pode ser tratada como norma de CFC, ainda que não relacionada à tributação em países de tributação favorecida.

Em momento algum houve alteração do fundamento legal da autuação ou agravamento da exigência. A discordância quanto à interpretação utilizada pela decisão recorrida em sua fundamentação é questão de mérito e, por isso, deverá ser juntamente com ele analisada.

Em face do exposto, rejeito à alegação de nulidade.

2) O ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 E OS ACORDOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO

Alega a Recorrente que o acórdão recorrido afirma que o objeto do lançamento ora combatido não seria o resultado obtido pelas empresas estrangeiras, mas sim o lucro obtido pela Recorrente com os investimentos por ela efetuados. Ao proceder dessa maneira desconsiderou o Tratado celebrado entre Brasil e Holanda em afronta ao art. 98 do CTN, que garante a prevalência dos tratados internacionais face à legislação tributária interna, pelo princípio da especialidade. Como o referido Tratado veda a bitributação, o fisco está impedido de tributar o lucro auferido no exterior pelas controladas da Recorrente, eis que já oferecido à tributação em seu país de origem.

No caso, considerando que a Recorrente exerce tão somente o poder de controle sobre as sociedades localizadas na Holanda, defende em seu recurso voluntário que incide a regra geral, de modo que os lucros auferidos pelas controladas apenas podem ser tributados na Holanda, como de fato o foram.

No entanto, antes de analisarmos a questão da incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 e os tratados internacionais, é importante que se verifique a extensão da decisão proferida na ADI nº 2588.

Conforme exposto na Solução de Consulta COSIT nº 18/2013 da leitura dos diferentes votos que integram a decisão da ADIN nº 2.588 foi firmada a decisão, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

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

Dessa forma, o resultado da decisão seria o seguinte:

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

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

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA 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, § 22 (LC 104/2000).

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

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que O dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de.Equivalência Patrimonial-MEp, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto

as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

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

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

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

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

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

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

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

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

A ementa da decisão indica que o STF procurou dar ao artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 os contornos de uma verdadeira regra CFC (*Controlled Foreign Corporation rule*) que são regras adotadas por outros países para se evitar, de forma abusiva, o diferimento dos lucros auferidos por controladas localizadas no exterior. Isso porque, da forma como redigido, o art. 74 extrapolou o pressuposto essencial das regras de CFC que é o de se evitar a chamada *elisão fiscal abusiva*.

Embora as normas de CFC possuam redações distintas conforme a legislação de cada país, os pontos comuns dessas normas são:

a) o fato do lucro ser auferido por uma sociedade localizada em uma jurisdição de baixa tributação ou que oponha sigilo à composição societária ou às informações econômico-fiscais;

b) o lucro não decorre de uma atividade econômica substantiva da sociedade localizada no exterior.

A própria Solução de Consulta Interna nº 18/2013 da COSIT reconhece que os comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, excepcionam a aplicação dos tratados para evitar dupla tributação, nas hipóteses de regras de CFC destinadas à combater abusos, conforme se verifica pelo item 30 abaixo transcrito:

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 ... "

A Solução de Consulta Interna 18/2013 procura justificar a inaplicabilidade do Parágrafo 1º do Artigo 7º utilizando-se como fundamento nos seguintes comentários da OCDE:

" 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."

Todavia, ainda que se admita a eficácia vinculante dos mencionados comentários (o que seria questionável tendo em vista que o Brasil não integra a OCDE) eles devem levar em consideração o contexto em que foram emitidos, qual seja, o de combater o abuso na utilização dos tratados. Nesse sentido, esclarecedora a doutrina de Sérgio André Rocha:

Com efeito, independentemente de serem qualificadas como CFC, ou não, as regras brasileiras certamente não foram consideradas como típicas regras CFC pelos referidos Comentários.

De fato, como já ressaltamos, a maioria dos países membros da OCDE não pode incluir em suas legislações regras com o alcance da regra brasileira – ver item 3.6. , uma vez que as mesmas seriam contrárias às liberdades fundamentais da União Europeia.

Dessa maneira, é claro que os Comentários da OCDE e da ONU não tinham como paradigma modelos como o brasileiro. Este fato é ressaltado no Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS, onde se demonstrou grande preocupação com os limites para a adoção de ‘regimes CFC pelos países da União Europeia. (ROCHA, Sérgio André; Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 79)

Diante dessas premissas, entendo aplicáveis as norma do artigo 7 e 10 do Tratado Brasil-Holanda que assim dispõem:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

- 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*
- 2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que o mesmo teria podido obter se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.*
- 3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas necessárias e efetivamente realizadas para a consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.*
- 4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo mero fato de que este compre bens ou mercadorias para a empresa.*
- 5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos desta Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.*

ARTIGO 10

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade

dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

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

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

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

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

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

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que

os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

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

A análise gramatical do trecho do art. 10 (1) do acordo Brasil Países Baixos, na oração “Os dividendos pagos por uma sociedade (...)”, evidencia o emprego do sujeito paciente (da passiva) “dividendos” acompanhado do particípio “pago”. Importante ressaltar que o particípio consiste em uma forma nominal do verbo que expressa o resultado do “fato verbal”, isto é, indica uma ação já realizada, já finalizada, sobre o objeto da oração que ele qualifica, in casu, “os dividendos”.

O termo “pago”, assim, atua como um reforço incisivo para delimitar a aplicação do dispositivo àquela situação em que o rendimento por ele tutelado (“dividendos”) tenham sido efetivamente “pagos”.

Sob a perspectiva sintática, o termo “dividendo”, empregado na cláusula sob exame, encontra-se qualificado como “pago”, o que impõe, necessariamente, que esta ação (pagar) já tenha sido concretizada (pela “sociedade”, agente da passiva na oração).

(...)

Os Comentários à CM-OCDE, editados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, podem ser equiparados à doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações, a qual, conforme albergada pelo art. 31 (3) “c” da CVDT cumulado com o art. 38 (1) “c” do Corte Internacional de Justiça. A obrigatoriedade de sua observância se dá nesses termos.

De todo modo, desde a sua versão de 1977, os Comentários à CM-OCDE apresentam as seguintes disposições quanto à interpretação do art. 10 dividendos), especialmente quanto aos termos “dividendos pagos”, in verbis:

“7. Por este motivo, o parágrafo 1 simplesmente estabelece que dividendos poderão ser tributados no Estado de residência do beneficiário. O termo “pago” apresenta significado bastante amplo, já que o conceito de pagamento significa o cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume.”

O termo “pago”, conforme essa evidência do contexto extrínseco secundário dos acordos de bitributação, abrange apenas situações em que

há efetivo “cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume”. Desse modo, ainda que se possa atribuir maior ou menor importância aos Comentários à CM-OCDE existentes à época em que o acordo Brasil Países Baixos foi celebrado, é contundente constatar que o parágrafo 7o dos Comentários ao art. 10o da CM-OCDE, acima transcrito, converge com as demais evidências analisadas neste voto: para que os “dividendos” sejam considerados “pagos”, exige-se a efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade ao acionista.

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, do Decreto nº 355/91– Tratado Brasil e Holanda serve como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP nº 2.15835/ 01, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Holanda, objeto deste processo administrativo.

3)CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges – Redator Designado

Como de costume, o voto da ilustre Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio está muito bem fundamentado. Contudo, este colegiado, por maioria qualificada, divergiu do seu entendimento no tocante à sobreposição do artigo VII, do Decreto nº 355/91 - Tratado Brasil e Holanda (Países Baixos) em relação às disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35/ 01.

A douta relatora entendeu que deveria ser dado provimento ao recurso voluntário, se posicionando como improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Holanda, objeto deste processo administrativo.

Contudo, o colegiado ao apreciar o voto do douto relator, divergiu do mesmo, por voto de maioria qualificada, conforme *decisum*.

A presente autuação fiscal envolve o IRPJ e CSLL incidente sobre os lucros auferidos no exterior nos anos-calendário de 2013 e 2014, provenientes de controlada sediada na Holanda , com base no art. 74 da MP 2.158/2001¹.

¹ 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

O cerne da defesa da recorrente nos pontos vencidos pela douta relatora envolvem a discussão se a MP 2.158/2001 pode incidir sobre a apuração do lucro, antes de sua eventual disponibilidade, e se tal norma se aplicaria, havendo um tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e a Holanda, que no caso haveria impedimento por conta do art. 7º deste tratado.

Quanto à eventual questão da constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/2001, e sua compatibilidade com os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda, já está superada, conforme ADI 2.588 do STF. A ressalva ali colocada seria nos casos de coligadas residentes em países sem tributação favorecida, o que não é o caso encontrável nos autos.

No caso concreto, deve-se verificar o teor do tratado para evitar a dupla tributação da renda, buscando os conceitos nele insertos.

Nos termos do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda, temos o seguinte teor:

Artigo 7

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

2. Ressalvado o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado, serão atribuídos, a esse estabelecimento permanente, em cada Estado Contratante, os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades iguais ou similares, sob condições iguais ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa da qual é estabelecimento permanente.

3. Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas incorridas para a consecução dos seus objetivos, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

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.

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

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos disciplinados separadamente em outros artigos desta Convenção, o disposto em tais artigos não é prejudicado pelo que dispõe este Artigo.

No caso, o tratado delimita qual o país poderá tributar os lucros das empresas. Contudo, não explicita o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país.

Na falta da definição do que seja lucro no Tratado Brasil-Holanda, para fins da incidência do imposto sobre a renda, deve-se remeter à legislação interna do Estado contratante, nos termos do §2º, art.3º do Tratado².

Por conseguinte, a definição do lucro de uma empresa de um Estado contratante deve ser obtida no ordenamento jurídico interno deste, no caso, Brasil.

Neste caso, há a necessidade de se verificar a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35 (que fundamentou a autuação fiscal). Tal artigo remete ao art. 25 da Lei nº 9.249/1995³. Este artigo dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será composto pelos resultados auferidos no exterior. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explicita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da introdução no país do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais.

A novidade trazida pelo art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, foi estabelecer que a tributação dos lucros das controladoras e coligadas situadas no Brasil, auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior, seguiria o regime de competência. O fundamento para essa inovação encontra-se no § 2º do art. 43 do CTN, que autorizou o legislador a estabelecer o momento em que ocorrerá a disponibilização dos rendimentos oriundos do exterior⁴.

² Artigo 3

Definições Gerais

1. Para os efeitos desta Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente:

(...)

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

³ Lei nº 9.249, de 1995

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

⁴ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

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

Fica bem evidente que o objeto da lei nº 9.249/1995 e do art. 74 da MP 2.158-35 não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil, agora pelo regime de competência, para evitar o arbítrio da investidora em qual momento disponibilizaria os lucros.

Assim, compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não especificado nos tratados.

Elucidativo e extremamente didático sobre o tema e inerente à Holanda/Países Baixos é o acórdão 9101-002.330, sessão de 04/05/2016, da CSRF, da lavra do voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Há vários outros acórdãos da CSRF sobre o tema, confirmando a validade do art. 74 da MP 2.158-35, mas a conclusão encerrada no acórdão retromencionado é bem claro a respeito, pelo que transcrevo abaixo:

Conclusão

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

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001 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. 2.15835/2001 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. 2.15835/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto a do 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. 2.15835/2001, 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

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

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 o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Destarte, cabe a aplicação ao caso do art. 74 da MP 2.158-35, conforme a autuação fiscal.

Isto posto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges