



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

Processo nº 16682.721507/2013-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.382 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria Lucro no exterior
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AUSÊNCIA DE NULIDADE NO AUTO DE INFRAÇÃO

Estando o lançamento suficientemente motivado, estando indicado o fundamento jurídico e tendo sido feito a subsunção da norma ao caso, não há que se falar em nulidade.

INOVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A inovação ocorre quando se altera o fundamento jurídico utilizado pela Fiscalização para lavratura do Auto de Infração ou quando se altera o suporte que deu ensejo à subsunção dos fatos ocorridos no mundo fenomênico à norma.

CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/01

Com base na presunção de constitucionalidade que goza toda lei e no disposto na Súmula CARF nº 2, o artigo 74 da MP 2.158-35/01 aplica-se à receita da Contribuinte relativa à participação nos lucros de sua controlada.

DISPONIBILIDADE. ARTIGO 43 DO CTN. RESPEITADO.

Considerando que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu o regime de competência e, como consequência, sujeitou as empresas brasileiras à disponibilidade econômica, conclui-se que não há violação ao disposto no artigo 43 do CTN.

ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. OBSERVADO. PROPÓSITO NEGOCIAL. DESNECESSIDADE.

Por ser o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 uma norma específica e autoaplicável, ele não precisa, para ser aplicado, aguardar a regulamentação por lei ordinária do parágrafo único do artigo 116 do CTN, nem precisa ser apurada a existência de propósito comercial.

ARTIGO 7º DO TRATADO. INAPLICÁVEL.

Configurada a disponibilização econômica do lucro, não há mais que se falar na tributação do lucro, seja da empresa estrangeira, seja da empresa brasileira, mas, sim, deve-se falar em dividendo e, portanto, inexistente ofensa ao artigo 7º do Tratado Brasil e Países Baixos.

ARTIGO 10 DO TRATADO. APLICABILIDADE.

Por terem os lucros disponibilizados nos termos do art. 74 da MP 2158-35/01 a natureza de dividendos, aplica-se a eles o disposto nos artigos 10 e 23 da Convenção Brasil-Países Baixos. Não havendo nos referidos artigos da Convenção quaisquer limitações à tributação desses rendimentos que não tenham sido contempladas pela própria legislação interna do País, não há ajustes a fazer no lançamento efetuado.

CSLL. REFLEXO. ABRANGÊNCIA DO TRATADO.

Independentemente da abrangência da CSLL pela Convenção Brasil-Países Baixos, não há nela limitações à tributação dos dividendos pela CSLL que não tenham sido contempladas pela própria legislação interna do País.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

É legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL que não tenham sido recolhidas a tempo próprio. As estimativas mensais não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. A Súmula CARF nº 105 não se aplica às multas cujos fatos geradores tenham ocorrido a partir de 22 de janeiro de 2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos o Relator e o Conselheiro Luis Fabiano, que lhe davam provimento. O Conselheiro Roberto Caparroz acompanhou a tese vencedora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Thomé.

(assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO - Relator.

(assinado digitalmente)

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Opperman Thomé, Luiz Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa e Marcelo Cuba Netto.

Relatório

Em apertada síntese, trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão de nº 12.66.823 (fls. 966/1013), o qual manteve o Auto de Infração, pois a Contribuinte teria desrespeitado o art. 74 da MP nº 2.158-35, já que não teria computado no seu lucro o percentual que lhe cabia do lucro auferido por sua controlada (PNBV) na Holanda.

Em suma, a ação fiscal teve início em 11/12/2012 (fls. 329/331), intimando a Contribuinte para, no prazo de vinte dias, apresentar diversos documentos. Devidamente intimada em 11/12/2012 (fl. 331), a Contribuinte apresentou a grande maioria dos documentos que lhe foram solicitados.

Em 16/01/2014, a Fiscalização elaborou o Termo de Verificação Fiscal (fls. 669/701), cujos principais pontos podemos resumir da seguinte forma:

A Fiscalização entendeu que, como a controladora no Brasil (a Contribuinte) não computou o percentual que lhe cabia, qual seja R\$ 1.455.237.500,40 do lucro auferido por sua controlada (PNBV) na Holanda, em relação ao ano-calendário de 2009, conforme exigia o art. 74 da MP nº 2.158-35, esse valor (i) deveria ser adicionado na apuração do lucro real e o imposto pago no exterior, no montante de R\$ 160.678,75, compensado com o IRPJ devido no Brasil, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95; e (ii) deveria ser adicionado à base de cálculo da CSL, nos moldes do art. 21 da MP nº 2.158-35.

A Fiscalização asseverou que “constatado o não pagamento de estimativa de IRPJ e CSLL em dezembro/2009, por falta de adição à base de cálculo do período, do lucro auferido pela controlada PNBV ao final deste ano, cabível a aplicação da multa isolada” – fls. 699/700.

Por fim, a Fiscalização deixou consignado que “não foram aproveitados o saldo credor de IRPJ e a base de cálculo negativa de CSLL apurados pelo contribuinte no período pelo fato de os mesmos serem objeto de pedido de restituição e/ou compensação específicos” – fl. 700.

Em 13/01/2014, a autoridade fiscal lavrou Autos de Infração para constituição de IRPJ (fls. 702/710) e de CSL (fls. 711/717), referentes a 31/12/2009, nos seguintes valores (fls. 702 e 711):

Tributo	Principal	Multa Proporcional	Multa Isolada	Total
IRPJ	R\$ 363.648.696,35	R\$ 272.736.522,26	R\$ 19.303.477,83	R\$ 655.688.696,44
CSL	R\$ 130.971.375,04	R\$ 98.228.531,28	R\$ 26.100.672,79	R\$ 255.300.579,11
Total				R\$ 910.989.275,55

A infração do IRPJ foi assim descrita no auto de infração:

“0001 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

*FALTA DE ADIÇÃO DO LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR
POR CONTROLADA*

Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do Lucro Real, do resultado positivo auferido no exterior pela controlada Petrobrás Netherlands B.V., domiciliada na Holanda, a teor do termo de Verificação fiscal em anexo.

[Destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95

Arts. 43 e 143 do CTN com redação dada pela LC 104/2001

Art. 25, §§ 2º e 3º, e art. 26 da Lei nº 9.249/95;

Art. 16 da Lei nº 9.430/96;

Arts. 249, inciso II, 394 e 395, do RIR/99;

Arts. 21 e 74 da MP 2.158-35/01, além daquelas mencionadas no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

$$(\dots)$$

0002 *MULTA OU JUROS ISOLADOS*

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita

bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, a teor do Termo de Verificação Fiscal, em anexo.

[Destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Arts. 222 e 843 do RIR/99, art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07” – fls. 704/705.

Com base na mesma descrição, mas fundamentada em dispositivos diversos, foi formalizada a infração da CSL.

Cientificada em 17/01/2014 (fl. 720), a Contribuinte, em 13/02/2014, apresentou Impugnação (fls. 724/758 e anexos – fls. 759/882), cujos principais argumentos foram assim resumidos por ela própria às fls. 756/757:

“ O auto viola os princípios da ampla defesa e contraditório, tendo em vista que inobserva os comandos estadeados nos artigos 2º e 50, § 1º da Lei 9784/99, aplicada ao caso por força do art. 69 do mesmo diploma legal, ao apresentar motivação confusa, e não comprovar a ocorrência de elisão, devendo ser anulado.*

** O único indício utilizado pela fiscalização para afirmar que a PNBV não teria propósito comercial no ano de 2009 é imprestável (documento relativo ao ano de 2008). A comprovação de ausência de propósito comercial da PNBV tem que se basear em provas relacionadas ao ano de 2009, já que é este o ano que foi objeto de autuação fiscal.*

** O art. 74 da MP 2158-35/01 contraria o conceito de renda disponível, constante do caput do art. 43 do CTN (a disponibilidade de renda não pode ser, como não é, ficção).*

** As normas CFC são normas de exceção.*

** A autuação com base no artigo 74 da MP 2158-35 e fundamento em ser a mesma uma cláusula antielisiva, não pode se manter, por não ser possível desconsiderar atos, fatos, pessoas jurídicas com base em elisão fiscal, sem que seja criado por lei um procedimento para tanto, nos termos do preconizado pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, contrariado pelo presente auto.*

** Mesmo que se entenda que o artigo 74 da MP 2158-35 é norma auto-aplicável, descolada do comando veiculado pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, o que só se admite por amor ao debate, o auto não se sustenta, pois a fiscalização não*

comprovou a prática elisiva que justifica a imposição de uma norma antielisiva, pressuposto lógico e necessário para complementar a fundamentação do presente auto

** O tratado entre Brasil e Holanda para evitar a bitributação impede a tributação, pelo Brasil, dos lucros auferidos pela PNBV. O art. 7º, item 1 do referido tratado, que foi internalizado em nosso direito pelo Decreto Executivo Federal n.º 355/91, e tem observância obrigatória nos termos do art. 98 do CTN, estabelece competência exclusiva para a tributação dos lucros auferidos pela empresa ao Estado contratante onde aquela estiver domiciliada, ou seja, no caso em questão a competência para tributar os lucros auferidos pela PNBV é exclusiva da Holanda.*

** Tanto o IRPJ quanto a CSLL se encontram sob o pálio protetor do aludido tratado (na essência, ambos se interessam pelo lucro da pessoa jurídica).*

** Não é possível cumular a multa isolada com a de ofício, tendo em vista que isso configura dupla penalização não admitida por ampla jurisprudência administrativa.”*

Em 10/07/2014, a 4ª Turma da DRJ/RJ1, por meio do Acórdão de nº 12.66.823 (fls. 966/1013), decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação. O aludido acórdão restou assim ementado às fls. 966/968:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Constatada a coerência interna entre os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal e a norma tipificadora da infração, e confirmada a inoccorrência de qualquer vício de motivação capaz de prejudicar o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, rejeita-se a preliminar de nulidade levantada pelo sujeito passivo.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação de lei validamente inserida no ordenamento jurídico, sob o fundamento de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

ALEGAÇÃO DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 E O ART. 43 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

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

ALEGAÇÃO DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MP 2158-35/2001 E O ART. 7º, PARÁGRAFO 1º, DO TRATADO BRASIL- HOLANDA. INOCORRÊNCIA.

O Tratado Brasil-Holanda, a exemplo de outros acordos que adotam o texto-base da Convenção-Modelo da OCDE, estabelece, em seu Artigo 7º, Parágrafo 1º, uma cláusula de competência exclusiva em favor do Estado de residência da pessoa jurídica. De acordo com esta regra, os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada.

A referida cláusula não limita, todavia, o direito de um Estado Contratante adotar regras de transparência fiscal em sua legislação interna, com o objetivo de tributar, na pessoa de seus residentes, o lucro apurado por empresa domiciliada no outro Estado Contratante, na proporção da participação societária destes residentes naquela empresa. Comentários da OCDE ao Artigo 7º, Parágrafo 1º, da Convenção-Modelo.

Por revestir a natureza de uma regra de transparência fiscal, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não conflita com o Artigo 7º, Parágrafo 1º, do Tratado Brasil-Holanda.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro

do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1996.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2009

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. DECORRÊNCIA.

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

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Os fundamentos do acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/RJ1, podem ser assim resumidos:

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

“A arguição de nulidade, decididamente, não procede. A motivação do lançamento foi exposta com absoluta clareza: — a Interessada deixou de adicionar ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, os resultados positivos auferidos no exterior através de controladas estrangeiras, contrariando, assim, o disposto no art. 74 da Medida Provisória

nº 2.158-35, de 24/08/2001. Em lugar nenhum está dito que a autuação decorreu da prática de elisão fiscal.

O que o Auditor-Fiscal autuante afirmou, sim, é que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, possui natureza de norma antielisiva. Isto não significa dizer, todavia, que, nas autuações fundamentadas neste dispositivo legal, a autoridade lançadora tenha que comprovar o fato concreto caracterizador da elisão” – fl. 987.

DA INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001 E O ART. 43 DO CTN

O § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, que foi acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01, deixou claro que, na hipótese de receitas oriundas do exterior, a lei ordinária é instrumento legítimo para definir o momento da aquisição da disponibilidade, com vistas à incidência do imposto de renda.

Assim, como o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu, em observância a tal dispositivo, que os lucros auferidos no exterior, através de coligadas ou controladas, seriam considerados disponibilizados na data do balanço em que fossem apurados, não haveria incompatibilidade com o art. 43 do CTN.

Ademais, “os lucros considerados disponibilizados, por força do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, são decorrentes de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial. [...] o que se está tributando, na verdade, não é o lucro auferido pela coligada ou controlada estrangeira, mas sim o resultado positivo da equivalência patrimonial, que tem natureza de renda e é lançado em conta de resultado, aumentando o lucro líquido. E nem se alegue que a disponibilidade econômica ainda não teria sido adquirida, por ocasião do lançamento contábil. Tanto é certo que foi adquirida que pode ser objeto, inclusive, de distribuição aos sócios da investidora brasileira, sob a forma de dividendos” – fl. 991.

A fim de demonstrar a aludida compatibilidade, a DRJ colacionou diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça.

CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001

Ademais, a DRJ sustentou que em relação à “constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, devo lembrar que o exame de tais alegações constitui matéria afeta à competência do Poder Judiciário” – fl. 994.

“Quanto à advertência do contribuinte de que o Supremo Tribunal Federal teria acolhido, no Recurso Extraordinário nº 611.586, incidente de repercussão geral, no que diz respeito ao tema da constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, cumpre ressaltar que tal fato não tem, por enquanto, nenhuma repercussão no julgamento do presente processo administrativo” – fl. 995.

DA IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/01 COMO NORMA ANTIELISIVA

Não haveria violação ao art. 116, parágrafo único, do CTN, pois “a Interessada comete um imperdoável erro conceitual, ignorando a diferença entre normas gerais antielisivas e normas antielisivas específicas” – fl. 996

A DRJ, enquadrando o art. 74 da MP n 2.158-35/01 como uma norma antielisiva específica, acentuou que, “diferentemente das normas gerais antielisivas (que exigem do Fisco a demonstração de ocorrência da elisão), as normas antielisivas específicas alcançam seu resultado com a simples materialização do fato descrito na hipótese normativa, sem que a autoridade administrativa precise provar, concretamente, a prática da elisão” – fls. 996/997.

DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ARTIGO 7º, PARÁGRAFO 1º, DO TRATADO BRASIL-HOLANDA

A DRJ entendeu que o art. 74 da MP n 2.158-35/01 não violaria o art. 7º, Parágrafo 1º, do Tratado Brasil-Holanda, já que “referida regra, todavia, não é absoluta. Em certas situações, a OCDE admite que os lucros de uma empresa domiciliada em um Estado Contratante sejam tributados, diretamente, na pessoa dos sócios residentes no outro Estado Contratante, como se aquela empresa fosse “transparente” do ponto de vista fiscal” – fl. 999.

“O modelo brasileiro de transparência fiscal internacional [previsto no art. 74 da MP n 2.158-35/01] está perfeitamente afinado com os princípios defendidos pela OCDE. As críticas quanto ao excessivo alcance da legislação interna, que supostamente desconsideraria o nível de tributação praticado no país de domicílio da controlada estrangeira, não me parecem pertinentes. Afinal, a neutralidade tributária, no regime brasileiro, é sempre assegurada pelo mecanismo da compensação do imposto pago no exterior (art. 26 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995)” – fl. 1008.

DO PROPÓSITO NEGOCIAL

“A questão da existência ou inexistência de propósito comercial não interfere com a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001. O dispositivo em questão, como já vimos, é uma norma antielisiva específica, que incide sobre os lucros auferidos no exterior através de coligadas e controladas, independentemente de estar configurado o planejamento tributário abusivo.

Examinando, de todo modo, a documentação acostada aos autos, e mais especificamente as informações contidas no “Relatório Anual de 2008” da PETROBRAS NETHERLANDS B.V. (fls. 586/668), fico plenamente convencido de que a criação desta subsidiária atendeu, muito mais, a uma agressiva estratégia de economia tributária, do que a qualquer propósito comercial eventualmente existente” – fl. 1008.

Isso porque, (i) deveria a Contribuinte ter apresentado os documentos relativos a 2009, ao invés de contrariar os indícios obtidos com as provas de 2008; (ii) a PNBV só possuía em 2008 um empregado numa empresa com um patrimônio líquido de US\$ 548 milhões; (iii) a empresa não apresentava planta produtiva, apenas arrendava plataformas de petróleo, embarcações e outros equipamentos ao “Grupo Petrobrás”; (iv) os lucros auferidos em 2008 foram tributados a uma alíquota efetiva de 0,23%; e (v) não houve distribuição de dividendos em 2007 e 2008.

DA CSL

A DRJ sustentou que a CSLL não teria sido mencionada nos tratados contemporâneos à sua criação, como o assinado com a Holanda, pois, naquela época, a CSL não incidia sobre os rendimentos pagos a contribuintes residentes no exterior.

Diante do alargamento da base impositiva da CSL com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6/99, a DRJ entendeu que a CSL estaria abrangida pelo Tratado Brasil-Holanda, nos termos do Artigo 2º, Parágrafo 3º, do aludido Tratado e seria cabível a sua cobrança sobre os lucros auferidos através da PNBV.

DA MULTA ISOLADA

A DRJ asseverou que o texto legal não excluiu a multa isolada na hipótese de haver lançamento de ofício que exigisse tributo em virtude da recomposição pela fiscalização da base de cálculo anual, nos termos do artigo 16 da IN SRF nº 93/97.

Ademais, a DRJ destacou que “embora possa eventualmente ocorrer coincidência de base de cálculo, a hipótese de incidência de cada uma das multas é distinta” – fl. 1011. Por fim, entendeu correta a aplicação do percentual de 50% para a multa isolada, em virtude do disposto no artigo 14 da Medida Provisória nº 351/07.

Cientificada em 17/07/2014 (fl. 1020), a Contribuinte, em 13/08/2014, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1023/1065 e anexos – fls. 1066/1187), sustentando, em síntese, que:

DA NÃO ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 74 DA MP 2.158-35/01

A Contribuinte sustentou que “em momento algum da Impugnação foi arguida a inconstitucionalidade do art. 74 da MP em comento” – fl. 1027.

DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Como o Auto de Infração não tratou sobre o método de equivalência patrimonial (MEP), o acórdão da DRJ inovou ao tratar do assunto, razão pela qual a manifestação da DRJ em relação a este tópico deveria ser desconsiderada.

Ainda que assim não fosse, “o MEP é de extrema relevância para o direito societário e sua correspondente contabilidade. Contudo, apesar de acompanhar o fato econômico, não pode ser utilizado como presunção de fato gerador do IR” - fl. 1029, nos termos do artigo 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/77 e artigo 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95 (aplicável ao IRPJ) e artigo 2º, §1º, “c”, da Lei nº 7.689/88 (aplicável à CSL).

DA VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

“Tem-se nítido que a motivação para respaldar a aplicação do art. 74 da MP 2158-35 ao caso em tela não se desenvolveu nos termos exigidos pelo art. 50, § 1º da Lei Federal n.º 9784/99, pois ela não foi apresentada de forma clara, mas sim confusa e contraditória, pois até agora não se sabe se o fiscal considera que o art. 74 da MP 2158-35 visa atingir o lucro no exterior da controlada por ser uma norma de transparência fiscal, ou se ele entende que essa norma só tributa o lucro da empresa brasileira relativo a sua controlada no exterior, o que por si só já é suficiente para fulminar o presente auto de infração por vício de

motivação, que macula de forma direta e imediata as garantias do contraditório e da ampla defesa” – fl. 1032.

DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/01

“Se aplicado o art. 74 da MP 2158-35/01 a toda e qualquer controlada e coligada de empresa brasileira no exterior, procura, de forma errada, veicular o sistema de transparência fiscal internacional, não observando parâmetros recomendáveis para a instauração desse sistema tais como os indicados acima, trazendo uma ficção jurídica para o fato gerador do imposto de renda, sem atentar para o comando previsto no art. 43 do CTN, já que procura conceituar como disponível renda que assim não se encontra, e em tal ponto altera o conceito de renda admitido por nossa ordem constitucional vigente (art. 153, III, CRFB), maculando o art. 110 do CTN; ademais, sua aplicação em termos gerais não observa o princípio da capacidade contributiva, postulado máximo do sistema tributário de qualquer Estado Democrático de Direito, que não pode ser posto de lado em nome da praticabilidade tributária” – fl. 1046.

Ademais, “a autuação com base no artigo 74 da MP 2158-35, por ser fundamentada em ser a mesma uma cláusula antielisiva, não pode se manter, por não ser possível desconsiderar atos, fatos, pessoas jurídicas com base em elisão fiscal, sem que seja criado por lei um procedimento para tanto, nos termos do preconizado pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, contrariado pelo presente auto” – fl. 1048.

DA AUSÊNCIA DE PROVA POR PARTE DA FISCALIZAÇÃO

Ainda que se entendesse que o artigo 74 da MP 2158-35 fosse auto-aplicável, descolada do comando veiculado pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, a Fiscalização teria de comprovar que a PNBV era uma empresa de papel, sem qualquer capacidade operacional e que foi criada com o intuito de gerar apenas economia fiscal.

A Contribuinte sustentou que não teria sido comprovada a ausência de propósito comercial pela Fiscalização, vez que (i) “não é verdade que a PNBV possuía apenas um diretor administrativo em 2009. Conforme resolução do conselho de administração da PNBV, assinada em 28 de julho de 2009, o sr. Cornelis Franciscus Josef Looman também atuava como diretor administrativo da PNBV” – fl. 1036; (ii) a falta de distribuição de dividendos em 2007 e em 2008 não poderia ser considerada indício de que a empresa apenas estaria interessada em economizar tributos, já que esse indício se refere a ano diverso do objeto

de autuação fiscal; e (iii) a exigência de que a Contribuinte apresentasse relatórios dos auditores independentes e diretores das controladas de 2009 extravasou os limites da soberania territorial brasileira e afrontou os artigos 197 e 199, parágrafo único, do CTN.

DA COMPROVAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A Contribuinte apresentou as seguintes provas da capacidade operacional da PNBV no exercício de 2009: (i) serviços jurídicos com o escritório holandês Houthoff Buruma (ANEXO III da Impugnação); (ii) contrato celebrado com o escritório Loyens & Loeff N.V. (ANEXO IV da Impugnação); (iii) contrato de aluguel do escritório da PNBV na Holanda, celebrado em 07 de julho de 2009 (ANEXO V da Impugnação); (iv) fatura telefônica da PNBV, emitida no mês de dezembro de 2009 (ANEXO VI da Impugnação); e (v) declaração prestada pelo gerente administrativo e financeiro da PNBV de que foram praticadas 76 resoluções escritas pela Diretoria no exercício de 2009 (ANEXO XII da Impugnação).

A Contribuinte também afirmou que a PNBV “conta com uma sede própria com mais de 600 m², 26 funcionários, sendo 2 diretores residentes e 4 expatriados. Anualmente, são gastos 44 mil euros apenas em despesas com plano de saúde para seus funcionários, tendo investido a expressiva quantia de 750 milhões de euros em bens para utilização nas instalações na Holanda” – fls. 1040.

Além da capacidade operacional, a Contribuinte apresentou as seguintes provas de que a PNBV também possuía em 2009 propósito comercial: (i) resolução do conselho de administração da PNBV, assinada em 28 de julho de 2009, na qual propunham que a PETROBRAS efetuasse emissão de ações (ANEXO VII da Impugnação); (ii) ata de reunião do conselho de administração da PNBV, ocorrida em 1º de agosto de 2009 (ANEXO VIII da Impugnação); (iii) escritura de emissão de ações nominativas no capital da PNBV, ocorrida em 20 de agosto de 2009 (ANEXO IX da Impugnação); (iv) escritura de emissão de ações de capital da PNBV, ocorrida em 20 de agosto de 2009 (ANEXO X da Impugnação); e (v) ata de reunião do conselho de administração da PNBV, ocorrida no dia 24 de março de 2010, que aprovou o exercício financeiro de 2009 (ANEXO XI da Impugnação).

DO TRATADO CONTRA A BITRIBUTAÇÃO CELEBRADO ENTE BRASIL E HOLANDA

“O art. 74 busca tributar o lucro auferido pela pessoa jurídica controlada ou coligada estrangeira, que nos termos do item 1 do art. 7 do tratado em comento só pode ser

tributado pelo país da residência da pessoa jurídica que auferir lucros, ou seja, no conflito entre norma geral que prevê a tributação do lucro pelo Brasil e a regra especial que determina que tal tributação deve ser feita na Holanda, sede da PNBV, deve prevalecer a regra prevista no tratado, ou seja, a tributação deve se dar exclusivamente na Holanda, em razão da regra da competência exclusiva [e do princípio da capacidade contribuinte, bem como do disposto no art. 98 do CTN e artigo 27 da Convenção de Viena sobre os Tratados de 1969]” – fl. 1052.

“A incompatibilidade do art. 74 da MP 2158-35/01 com os tratados contra a dupla tributação decorre ainda de a sistemática por eles adotada apenas prever um mecanismo de eliminação de dupla tributação dos lucros distribuídos quando a tributação ocorre no momento da distribuição, tendo esta como fato gerador, como sucede com o art. 10 combinado com o art. 23 do Modelo OCDE. Porém, essa sistemática não prevê, nem admite, que a tributação ocorra em momento anterior ao da distribuição efetiva, quando ainda são lucros não distribuídos pela pessoa jurídica estrangeira” – fl. 1053.

DA APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-HOLANDA À CSL

“É de invocar quanto a este ponto os mesmos argumentos apresentados acerca da impossibilidade de se sujeitar ao IRPJ brasileiro os lucros auferidos pela empresa PNBV, controlada da Recorrente, domiciliada na Holanda, por força do artigo 7º, item 1 do tratado contra a dupla tributação celebrado entre Brasil e Holanda, para obstar, também a tributação dos mesmos pela CSLL” – fl. 1056.

DA MULTA ISOLADA

A Contribuinte sustentou que não caberia a aplicação da multa isolada no presente caso, pois (i) os lucros oriundos do exterior não são tributados como receita bruta auferida mensalmente, mas num único momento (data do balanço – tributação analítica/isolada); e (ii) a cobrança de multa isolada e multa de ofício tratar-se-ia de dupla e ilegítima penalização, em flagrante violação ao critério da consunção, ao princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

Encaminhados os autos à PGFN em 23/09/2014 (fl. 1194), esta apresentou, em 23/10/2014, suas contrarrazões (fls. 1195/1242), sustentando que:

DA INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

“A recorrente utiliza trechos do Termo de Verificação Fiscal e do Auto de Infração de forma isolada, “esquecendo” do panorama geral. Se for considerada toda a descrição fática conjuntamente à fundamentação legal trazida no TVF e no Auto de Infração, fica evidente que não existe a suposta contradição no trabalho da Fiscalização. Com efeito, a autoridade fiscal deixou claro que o objeto do lançamento são os lucros auferidos por intermédio de controlada residente no exterior que não foram oferecidos à tributação.” – fl. 1199.

DA SUBSTÂNCIA ECONÔMICA DA PNBV

“A Fiscalização expressamente consignou que a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, depende simplesmente do fato de existir lucro auferidos (sic) por intermédio de controlada residente no exterior que não tenham sido oferecidos à tributação pela controladora residente no Brasil. Nesse contexto, perde força a argumentação da contribuinte no sentido de que a autoridade fiscal não teria comprovado a falta de propósito comercial da controlada residente na Holanda. Com efeito, apesar de a autoridade administrativa ter trazido alguns comentários sobre a estrutura empresarial da PNBV, essa discussão mostrou-se meramente complementar” – fls. 1202/1203.

DA VIOLAÇÃO DO TRATADO BRASIL-HOLANDA

A PGFN acentuou que “compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não definidos nos tratados [nos termos do artigo 3º, parágrafo 2º, da Convenção Modelo da OCDE]. A r. decisão de primeira instância respeitou tal regra, ao dar ao termo “lucro de empresa residente” um significado que está em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque entendeu, acertadamente, que a lei brasileira estaria incidindo sobre lucros de empresa residente no Brasil, o que, evidentemente, consiste no escopo da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Portanto, se o art. 7º do tratado dispõe que os “lucros de empresa serão tributados apenas no país de residência”, a lei brasileira não contraria o art. 7º dos tratados. Ao contrário, no caso, o lucro de empresa residente no Brasil está sendo tributado no Brasil, o que implica dizer que o art. 7º está sendo observado e respeitado pela legislação pátria.” – fl. 1209.

DA INEXISTÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 não acarretaria a dupla tributação, em virtude da possibilidade de compensação dos valores pagos no exterior com os valores devidos no Brasil, a título de IRPJ e CSL, conforme determina o art. 23 do Tratado entre Brasil e Holanda e o art. 26 da Lei nº 9.249/95.

CLASSIFICAÇÃO DO ART. 74 DA MP 2.158-35/01 COMO CFC

“Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo Brasil ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido. Vale lembrar que os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não têm 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 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima - gramatical, histórico e finalístico -, para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74” – fl. 1215.

Ademais, “percebe-se, portanto, que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um “padrão único” de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras – característica esta presente no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001” – fl. 1222.

CONSTITUCIONALIDADE

A DRJ ressaltou que o STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 541.090 defendeu a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando o caso envolver controladas residentes fora de “paraíso fiscal”.

DA APLICAÇÃO DO TRATADO À CSL

“No caso, tendo o Brasil instituído a CSLL, era preciso que comunicasse à Holanda acerca da existência do novo tributo. Considerando que a CSLL não consta no texto do Tratado Brasil-Holanda, e nem foi posteriormente incluída por nenhum ato formal estabelecido entre os dois países Contratantes, forçoso reconhecer que a Convenção não se aplica ao referido tributo” – fl. 1232.

DA MULTA ISOLADA

“As multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram *bis in dem*, como defendido pelo Contribuinte” – fl. 1234.

Em 28/07/2015, os autos foram remetidos a este conselheiro (fl. 1244), o qual, fazendo o juízo de admissibilidade, verificou que “(...) não tendo a advogada Taisa Oliveira Maciel comprovado a ocupação do cargo de gerente jurídico da empresa e, portanto, poderes para substabelecer, conforme fora exigido pela procuração pública à fl. 1177, não restou comprovado o recebimento dos poderes pelos advogados que interpuseram o Recurso Voluntário” – fl. 1246 e, por conseguinte, intimou a Contribuinte para regularizar sua representação processual (fls. 1245/1246).

Intimada em 15/10/2015 pelo Portal e-CAC (fls. 1249/1252), em 20/10/2015 (fl. 1253), a Contribuinte apresentou petição (fls. 1254/1255 e docs. anexos fls. 1256/1297), comprovando que Taisa Oliveira Maciel ocupava o cargo de Gerente Jurídico da Petrobrás.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto

I. DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos e requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, determinados pelo Decreto 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF, fazem-se presentes, senão vejamos.

Nos termos do artigo 2º, inciso I e IV, do Anexo II ao Regimento Interno do CARF¹, é da competência desta 1ª Seção julgar recursos de ofício e voluntário interpostos em face de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e de CSL, quando reflexa do IRPJ, razão pela qual é patente a competência desta C. Turma para apreciação do presente caso.

No que tange à legitimidade, este requisito também se faz presente, já que o Recurso Voluntário está assinado por advogados (fls. 1023 e 1065) devidamente constituídos nos autos, conforme substabelecimento (fl. 1181), cujo outorgante recebeu seus poderes por outro substabelecimento (fl. 1179), tendo, por sua vez, os poderes advindos desse último outorgante de outro substabelecimento (fl. 1178), cujos poderes advieram, por fim, de procuração pública (fl. 1176/1177). Vale notar que restou superado, conforme exposto no relatório, que Taisa Oliveira Maciel ocupava o cargo de Gerente Jurídico da Petrobrás (fls. 1256/1257) e, portanto, se tinha, ou não, poderes para substabelecer aos signatários do Recurso Voluntário.

Por fim, quanto à tempestividade, a decisão proferida pela 4ª Turma da DRJ/RJ1 em 10/07/2014 (fls. 966/1013) chegou ao conhecimento da Contribuinte em 17/07/2014, uma quinta-feira (fl. 1020), e o recurso foi interposto em 13/08/2014, uma quarta-feira (fl. 1022), ou seja, dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/70, afinal o *dies ad quem* era 16/08/2014, que, por ser um sábado, seria prorrogado para 18/08/2014, uma segunda-feira.

Nesse caminho, recebo o Recurso Voluntário.

II. DOS PONTOS CONTROVERTIDOS

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, os pontos controvertidos são:

PRELIMINARES

1. O lançamento é nulo por falta de exposição clara do motivo da autuação?

¹ Artigo 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);

(...)

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova em um mesmo

2. Houve inovação por parte da DRJ, ao tratar da constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e do método de equivalência patrimonial? Qual seria a consequência dessa eventual inovação?

DO MÉRITO

3. Há incompatibilidade entre o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 e:
- (i) o conceito de renda do artigo 43 do CTN;
 - (ii) o artigo 7º do Tratado entre Brasil e Holanda; e
 - (iii) o artigo 10 combinado com o artigo 23 do Tratado entre Brasil e Holanda?
4. O tratado é aplicável à CSL?

DA MULTA

5. É possível cumular multa isolada com multa de ofício?
6. Pode ser cobrada multa isolada no presente caso, já que os lucros oriundos do exterior não são tributados como receita bruta auferida mensalmente?

III. DA MOTIVAÇÃO UTILIZADA NA AUTUAÇÃO

A Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, sustentou que “Tem-se nítido que a motivação para respaldar a aplicação do art. 74 da MP 2158-35 ao caso em tela não se desenvolveu nos termos exigidos pelo art. 50, § 1º da Lei Federal n.º 9784/99, pois ela não foi apresentada de forma clara, mas sim confusa e contraditória, pois até agora não se sabe se o fiscal considera que o art. 74 da MP 2158-35 visa atingir o lucro no exterior da controlada por ser uma norma de transparência fiscal, ou se ele entende que essa norma só tributa o lucro da empresa brasileira relativo a sua controlada no exterior, o que por si só já é suficiente para fulminar o presente auto de infração por vício de motivação, que macula de forma direta e imediata as garantias do contraditório e da ampla defesa” – fl. 1032.

Para haver nulidade, por falta de motivação, a Fiscalização deveria não ter apresentado a norma que fundamentasse a lavratura do Auto de Infração ou deveria não ter feito a subsunção de forma objetiva e clara da norma ao presente caso.

No presente caso, tendo a Autoridade Fiscal fundamentado a autuação no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.148-35/01 e informado que, segundo esse dispositivo,

deveria a Contribuinte ter adicionado o lucro auferido por sua controlada (PNBV) na Holanda, no valor de R\$ 1.455.237.500,40, em relação ao ano-calendário de 2009, na apuração do lucro real e o imposto pago no exterior, no montante de R\$ 160.678,75, compensado com o IRPJ devido no Brasil, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95; e na base de cálculo da CSL, nos moldes do art. 21 da MP nº 2.158-35, entendendo que restou cumprido os dois requisitos expostos acima.

Nesse sentido, é o entendimento da 4ª Turma da DRJ/RJ1, a qual acentuou que “A arguição de nulidade, decididamente, não procede. A motivação do lançamento foi exposta com absoluta clareza: — a Interessada deixou de adicionar ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, os resultados positivos auferidos no exterior através de controladas estrangeiras, contrariando, assim, o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.” – fl. 987.

Assim, como o lançamento foi suficientemente motivado, estando indicado o fundamento jurídico e tendo sido feita a correta subsunção da norma ao presente caso, supero a nulidade arguida pela Contribuinte.

IV. DA INOVAÇÃO ALEGADA PELA CONTRIBUINTE

A Contribuinte arguiu, em seu Recurso Voluntário, que “em momento algum da Impugnação foi arguida a inconstitucionalidade do art. 74 da MP em comento” – fl. 1027 e, ainda, destacou que “O auto de infração não aborda em momento algum do Método de Equivalência Patrimonial (MEP). O Acórdão da DRJ, por sua vez, tenta inovar o Auto” – fl. 1027.

Quanto ao primeiro argumento, concordo em partes com o que foi dito pela Contribuinte. Isso porque, analisando o Recurso Voluntário, verifico que não foi aberto um tópico sobre a inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e nem foi formulado qualquer pedido nesse sentido.

Nada obstante, a Contribuinte afirmou, no decorrer do Recurso Voluntário, que mencionado artigo violaria o conceito constitucional de renda e o princípio da capacidade contributiva e, portanto, entendendo que foi sustentado, ainda que de forma discreta, a sua inconstitucionalidade. Vejamos:

“Se aplicado o art. 74 da MP 2158-35/01 a toda e qualquer controlada e coligada de empresa brasileira no exterior, procura, de forma errada, veicular o sistema de transparência

fiscal internacional, não observando parâmetros recomendáveis para a instauração desse sistema tais como os indicados acima, trazendo uma ficção jurídica para o fato gerador do imposto de renda, sem atentar para o comando previsto no art. 43 do CTN, já que procura conceituar como disponível renda que assim não se encontra, e em tal ponto altera o conceito de renda admitido por nossa ordem constitucional vigente (art. 153, III, CRFB), maculando o art. 110 do CTN; ademais, sua aplicação em termos gerais não observa o princípio da capacidade contributiva, postulado máximo do sistema tributário de qualquer Estado Democrático de Direito, que não pode ser posto de lado em nome da praticabilidade tributária” – fl. 1046.

Quanto ao segundo argumento, entendo ser ele improcedente. Explico. A inovação ocorre quando se altera o fundamento jurídico utilizado pela Fiscalização para lavratura do Auto de Infração ou quando se altera o suporte que deu ensejo à subsunção dos fatos ocorridos no mundo fenomênico à norma.

No presente caso, a 4ª Turma da DRJ/RJ1 não alterou o fundamento jurídico (artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01), nem alterou os fatos que deram ensejo a subsunção (não ter sido adicionado ao lucro da controladora situada no Brasil o lucro da controlada situada na Holanda).

Na verdade, a 4ª Turma da DRJ/RJ1, refutando o argumento apresentado pela Contribuinte em sua Impugnação no sentido de que o disposto no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 seria incompatível com o previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional, apresentou o seguinte argumento:

“Dizer que o lucro apurado pela coligada ou controlada estrangeira só pode ser considerado disponibilizado para a investidora brasileira quando for efetivamente distribuído significa reduzir o conceito de disponibilidade apenas à sua expressão financeira, o que é um enorme equívoco.

20. Não se perca de vista que os lucros considerados disponibilizados, por força do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, são decorrentes de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Conforme bem observa ALBERTO PINTO SOUZA JÚNIOR (“A disponibilidade de lucros oriundos do exterior”, in Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, ano I, n.2. Belo Horizonte: Fórum, 2003 - p. 49), o que se está tributando, na verdade, não é o lucro auferido pela coligada ou controlada estrangeira, mas sim o resultado positivo da equivalência patrimonial, que tem natureza de renda e é lançado em conta de resultado, aumentando o lucro líquido. E nem se alegue que a disponibilidade econômica ainda não teria sido adquirida, por

ocasião do lançamento contábil. Tanto é certo que foi adquirida que pode ser objeto, inclusive, de distribuição aos sócios da investidora brasileira, sob a forma de dividendos” – fl. 991.

Caso se entenda pela existência de inovação no caso, ter-se-á que entender que os julgadores estão sempre limitados a fundamentar seu voto apenas com os argumentos contidos no lançamento, o que, além de ser um verdadeiro absurdo, viola o disposto no artigo 93, IX, da Constituição Federal e no artigo 131 do CPC.

Ademais, diante do fato de o julgador poder livremente formar sua convicção quando da apreciação das provas, conforme determina o artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, deve-se reconhecer a inexistência de inovação no presente caso e de que o argumento apresentado se configurou em simples fundamentação do voto.

Assim, com bases nas conclusões acima, afasto o argumento de que a Contribuinte não teria sustentado a inconstitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e afasto o argumento de que teria havido inovação pela 4ª Turma da DRJ/RJ1, ao tratar do Método de Equivalência Patrimonial.

V. DO CONCEITO DE RENDA PREVISTO NO ARTIGO 153 DA CF E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Como visto no tópico anterior, a Contribuinte sustentou, ainda que de forma discreta, que o disposto no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 seria incompatível com o conceito constitucional de renda (artigo 153, III, da Constituição Federal) e com o princípio da capacidade contributiva.

Ao analisar a constitucionalidade do mencionado dispositivo, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, por meio da ADIn nº 2.158, com efeito erga omnes e vinculante a todos os órgãos do Poder Judiciário e da administração pública, por força do artigo 102, § 2º, da Constituição Federal, pacificou que:

- a) o art. 74 da MP 2.158-35/01 não se aplica às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;
- b) que o art. 74 da MP 2.158-35/01 se aplica 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); e
c) que o parágrafo único do art. 74 é inconstitucional.

Com relação à hipótese trazida no presente caso, controlada situada em país de tributação normal, não há decisão do STF, com efeito erga omnes e vinculante. Todavia, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 541.090/SC1, manifestou-se assim sobre a questão:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. **Confirma-se, no presente caso, 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.** Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte.*

(RE 541090, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014, grifamos)

Portanto, embora a decisão acima não tenha efeito erga omnes e vinculante, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal entendeu, por sua maioria, naquele julgado,

constitucional a incidência do art. 74 da MP 2.158-35/01 no caso de controlada situada em país sem tributação favorecida.

Ainda que assim não fosse, a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/01 ao caso decorre da própria presunção de constitucionalidade que goza toda Lei.

Desse modo, com base na presunção de constitucionalidade que goza toda lei e no disposto na Súmula CARF nº 2, que veda juízo de constitucionalidade de lei por este Colegiado, defendo que o artigo 74 da MP 2.158-35/01 aplica-se à receita da Contribuinte relativa à participação nos lucros de sua controlada.

VI. DO CONCEITO DE RENDA DISPOSTO NO ARTIGO 43 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Dispõe o artigo 43 do CTN que:

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. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

À luz do referido dispositivo, a Contribuinte defendeu que “Se aplicado o art. 74 da MP 2158-35/01 a toda e qualquer controlada e coligada de empresa brasileira no exterior, procura, de forma errada, veicular o sistema de transparência fiscal internacional, não observando parâmetros recomendáveis para a instauração desse sistema tais como os indicados acima, trazendo uma ficção jurídica para o fato gerador do imposto de renda, sem atentar para o comando previsto no art. 43 do CTN, já que procura conceituar como disponível renda que assim não se encontra” – fl. 1046.

É dizer, entendeu a Contribuinte que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2158-35/01 instituiu uma ficção jurídica, para considerar como fato gerador do imposto de renda uma situação em que não há disponibilidade econômica ou jurídica, violando, assim, o previsto no artigo 43 do CTN, que informa que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Nada obstante, o entendimento da Contribuinte não pode prevalecer, pois houve, sim, disponibilidade econômica no presente caso, razão pela qual não há que se falar em violação ao disposto no artigo 43 do CTN. Explica-se.

Até 1995, vigorava, para as pessoas físicas, o regime da tributação em bases universais, nos termos do artigo 8º da Lei nº 7.713/88; e, para as pessoas jurídicas, o regime da territorialidade, nos termos do artigo 63 da Lei nº 4.506/64.

Em 26/12/1995, a Lei nº 9.249 institui, em seu artigo 25, o regime de tributação em bases universais também para as pessoas jurídicas, ou seja, tributava-se tanto os rendimentos obtidos no país, quanto aqueles obtidos no exterior, confira-se:

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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

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

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

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

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

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Como a Lei nº 9.249/95 não era muito clara na definição do momento em que ocorria a disponibilidade do lucro, adveio a Medida Provisória nº 1.602/97, convertida na Lei nº 9.532/97, que estabeleceu que, em relação as empresas controladas e coligadas sediadas no exterior, seria aplicável o regime de caixa, enquanto que, em relação as filias e sucursais, seria aplicável o regime de competência, *in verbis*:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; [\(Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. [\(Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas: [\(Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

I - coligadas ou controladas, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito; [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

II - controladas, domiciliadas no exterior, independente do beneficiário. [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

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

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

§ 6º Nas hipóteses das alíneas "c" e "d" do § 1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização. [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

§ 7º Considerar-se-á disponibilizado o lucro: [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

a) na hipótese da alínea "c" do § 1º: [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela controlada ou coligada; [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

2. na data da apuração do lucro, na coligada ou controlada, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas; [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

b) na hipótese da alínea "d" do § 1º, em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação. [\(Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000\)](#)

Na sequência, adveio o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que estendeu, para as controladas e coligadas, o mesmo tratamento conferido anteriormente às filiais e sucursais no exterior, aplicando-lhes o regime de competência, para efeito de definição do momento da disponibilização. Vejamos:

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.

Superado isso, vale notar que, enquanto que, no regime de caixa, exige-se o registro de receitas e despesas quando efetivamente recebidas ou pagas; no regime de competência, exige-se o registro de receitas e despesas incorridos no período, independentemente da sua efetiva realização em moeda.

A diferença desses regimes é a forma como se dá a disponibilidade. No regime de competência, ocorre a disponibilidade econômica, em que há acréscimo patrimonial, sem o recebimento físico dos ganhos financeiros, ao passo que, no regime de caixa, ocorre a disponibilidade financeira, em que só há acréscimo patrimonial se houver efetivo ganho dos recursos monetários.

Prova de que, em hipóteses como a presente (regime de competência), há, sim, disponibilidade econômica é o fato de que o aumento do valor da controlada situada no exterior repercute no valor das ações da controladora brasileira negociáveis em bolsa e o fato de o artigo 197 da Lei nº 6.404/76 permitir a distribuição de dividendos com base na receita advinda da equivalência patrimonial positiva.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido no Recurso Extraordinário nº 541.090/SC pelo Ministro Teori Zavaski, ao colacionar as ponderações do Ministro Nélson Jobim feitas no julgamento da ADI nº 2.588/DF, veja-se:

O art. 74 da MP 2158/01, na linha da alteração do CTN, manejou o conceito de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA já trabalhado pela legislação comercial desde de 1976 (MEP) e pela tributária, em BASES TERRITORIAIS, desde de 1977.

E, mais, o conceito de DISPONIBILIDADE ECONÔMICA é conhecido pelo CTN desde sua edição (Art. 43, caput).

A agiu bem a LC 104/2001 com os parágrafos que acrescentou ao CTN.

O momento da DISPONIBILIDADE da renda de pessoas jurídicas ESTRANGEIRAS não poderia – nunca – depender de fixação em legislação complementar.

Tanto poderia ser apuração dos resultados (REGIME DE COMPETÊNCIA e DISPONIBILIDADE ECONÔMICA), como a sua distribuição (REGIME DE CAIXA e DISPONIBILIDADE FINANCEIRA).

Tudo porque se está diante de um ambiente complexo do ponto de vista contábil e societário.

Está-se diante de situações que são altamente mutáveis e dependentes de uma legislação comercial e contábil flexível.

Ainda mesmo sentido, foi o voto do Ministro Gilmar Mendes, também manifestado nos autos do Recurso Extraordinário nº 541.090/SC:

Em se tratando de investimento em empresas controladas e coligadas, situadas no exterior, a disponibilidade da renda em favor da investidora, na proporção de sua participação na investida, é de se reconhecer, independentemente da efetiva distribuição financeira de lucros, porque, na espécie, o acréscimo patrimonial da coligada ou controlada brasileira ocorre de modo imediato, independentemente dessa providência.

Dois fatos corroboram esse argumento. O primeiro é que, desde o balanço da investida – controlada ou coligada –, já se opera o incremento de valor de mercado da empresa investidora. O segundo é a autorização, prevista no inciso I, do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, modificado pela Lei 10.303, de 2001, de que o valor correspondente ao lucro das coligadas e controladas seja distribuído pela investidora, na proporção de sua participação, a seus sócios, antes mesmo da distribuição financeira dos lucros da investida.

Assim, considerando que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 determinou o regime de competência e, como consequência, sujeitou as empresas brasileiras à disponibilidade econômica, afastou o argumento da Contribuinte, pois não há que se falar em violação ao disposto no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

VII. DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

A Contribuinte aduziu, em seu Recurso Voluntário, que “(...) a autuação com base no artigo 74 da MP 2158-35, por ser fundamentada em ser a mesma uma cláusula antielisiva, não pode se manter, por não ser possível desconsiderar atos, fatos, pessoas jurídicas com base em elisão fiscal, sem que seja criado por lei um procedimento para tanto, nos termos do preconizado pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, contrariado pelo presente auto” – fl.

Sobre o tema, entendo que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, realmente, se trata de uma norma antielisiva, visto que visou combater a elisão fiscal, alterando o regime anterior que determinava que os lucros da controlada ou coligada situada no exterior seriam considerados disponibilizados para a empresa brasileira na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, para estabelecer, em seu lugar, que os lucros serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Concordando com esse entendimento, foi o voto do Ministro Teori Zavascki, proferido no Recurso Extraordinário nº 541.090/SC, confira-se:

“6. A norma de 1995 não deixava muito clara a definição do momento em que ocorria a disponibilidade do lucro – se pelo regime de caixa ou pelo regime de competência –, matéria que veio a ser disciplinada pela Instrução Normativa 38/1996. Todavia, logo em seguida sobreveio nova alteração legislativa, cujo registro é importante para o julgamento da presente causa: foi a Medida Provisória 1.602/1997, convertida na Lei 9.532/1997, definindo o momento em que deveria ser registrada a “disponibilidade” do lucro. Em relação a empresas controladas e coligadas sediadas no exterior, essa Lei manteve o regime de caixa (= disponibilidade financeira); e, em relação a filiais e sucursais, introduziu regime de competência (= disponibilidade econômica). Eis o que dispôs a Medida Provisória:

(...)

7. A nova sistemática, todavia, ainda permitia movimentos de elisão fiscal, especialmente em relação a empresas coligadas ou controladas, conforme demonstrou, com precisão, o já referido voto do Ministro Nelson Jobim, na ADI 2.588/DF. Assim, visando a combater esse problema e dar tratamento sistemático semelhante entre filiais e sucursais e controladas e coligadas, outras normas foram editadas: a MP 1.924/1999 e, finalmente, a MP 2.158-34, de 27.07.2001, cujo art. 74 (reproduzido na MP 2.158-35/2001, ainda em vigor por força da EC 32/2001) é aqui questionado”

A despeito de enquadrar o art. 74 da MP n 2.158-35/01 como uma norma antielisiva e concordar com a premissa adotada pela Contribuinte, discordo do efeito que foi por ela atribuído a esta premissa, ou seja, a necessidade de observância do procedimento previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Explica-se.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN assevera que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 01/

04/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por JOAO OTAVIO OPPE

RMANN THOME, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por MARCELO CUBA NETTO

Impresso em 07/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Segundo esse dispositivo, a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos que dissimulam a ocorrência do fato gerador ou que dissimulam os elementos constitutivos da obrigação tributária, contanto que sejam observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Como é de conhecimento geral, não existe nenhuma norma que regule o artigo 116, parágrafo único, do CTN. Nada obstante, isso não faz com que a autoridade administrativa não possa desconsiderar qualquer ato ou fato, mas que essa desconsideração deve estar validada numa norma específica sobre o assunto.

É o que se verifica com o art. 74 da MP n 2.158-35/01. Tal dispositivo se trata de norma específica e autoaplicável, a qual dispõe que, sendo auferido lucro pela controlada ou coligada no exterior, este será considerado disponibilizado para a empresa brasileira na data do balanço no qual tiver sido apurado.

Assim, por ser o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 uma norma específica e autoaplicável, ele não precisa, para ser aplicado, aguardar a regulamentação por lei ordinária do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, de modo que não há que se falar em violação ao mencionado dispositivo.

Ratificando esse entendimento, a 4ª Turma da DRJ/RJ1 acentuou que não haveria violação ao art. 116, parágrafo único, do CTN, pois “a Interessada comete um imperdoável erro conceitual, ignorando a diferença entre normas gerais antielisivas e normas antielisivas específicas” – fl. 996.

Contudo, a Contribuinte defendeu, em seu Recurso Voluntário, que, ainda que se entendesse que o artigo 74 da MP 2158-35 fosse auto-aplicável, descolada do comando veiculado pelo art. 116, parágrafo único, do CTN, a Fiscalização teria de comprovar que a PNBV era uma empresa de papel, sem qualquer capacidade operacional e que foi criada com o intuito de gerar apenas economia fiscal.

No entanto, esse último posicionamento da Contribuinte também não tem como prosperar. Isso porque, se o artigo 74 da MP n 2.158-35/01 é autoaplicável e não exige para sua aplicação o preenchimento de qualquer requisito, não há que se falar na exigência para a Fiscalização de comprovação da falta de propósito comercial.

De igual modo, enquadrando o art. 74 da MP n 2.158-35/01 como uma norma antielisiva específica, a DRJ destacou que, “diferentemente das normas gerais antielisivas (que exigem do Fisco a demonstração de ocorrência da elisão), as normas antielisivas específicas alcançam seu resultado com a simples materialização do fato descrito na hipótese normativa, sem que a autoridade administrativa precise provar, concretamente, a prática da elisão” – fls. 996/997.

Ante o exposto, concluo pela inexistência de violação ao artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional e pela desnecessidade de comprovação da inexistência de propósito negocial.

VIII. DO TRATADO ENTRE BRASIL E PAÍSES BAIXOS

Antes de aprofundarmos este ponto controvertido, é importante tecer breve esclarecimento sobre regime fiscal privilegiado.

Pois bem. A definição de regime fiscal privilegiado foi introduzida pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que entrou em vigor no dia 01 de janeiro de 2009:

Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

Art. 23. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 24-A e 24-B:

“Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.”

“Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei.

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe.”

(...)

Art. 41. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

(...)

VI – aos arts. 22, 23, 29 e 31, a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da publicação desta Lei.

Em tese, as disposições dessa lei poderiam ser aplicadas ao caso concreto, já que, como dito, a autuação refere-se ao ano-calendário de 2009, o que geraria o debate se a controlada da Contribuinte seria ou não uma *Holding Company*.

Todavia, entendo que não é o caso, seja porque a regulamentação dessa lei só ocorreu em 04 de junho de 2010, por meio da Instrução Normativa da RFB nº 1037, seja porque os Baixes Baixos foram retirados dessa relação em 24 de junho de 2010, tendo retornado só em 18 de dezembro de 2015, através do Ato Declaratório Executivo da RFB nº 03/2015, que assim dispõe:

Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 18 de dezembro de 2015

(Publicado(a) no DOU de 21/12/2015, seção 1, pág. 60)

Revoga o Ato Declaratório Executivo RFB nº 10, de 24 de junho de 2010, que concede efeito suspensivo da inclusão dos Países Baixos na relação de países detentores de regime fiscal privilegiado, prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010, declara:

Art. 1º Fica revogado o Ato Declaratório Executivo RFB nº 10, de 24 de junho de 2010, tendo em vista a não comprovação, por parte do Governo do Reino dos Países Baixos, de teor e vigência da legislação tributária que justificasse a revisão do enquadramento desse país como detentor do regime fiscal privilegiado previsto no inciso IV do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010.

Art. 2º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID

Por fim, para não haver dúvida, o Sr. AFRF não imputou à Contribuinte a natureza de *Holding Company*.

Por tais motivos, votarei considerando a Contribuinte empresa controlada situação em país com tributação normal e com o qual o Brasil possui tratado para evitar a dupla tributação.

Pois bem.

A Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, aduziu que “O art. 74 busca tributar o lucro auferido pela pessoa jurídica controlada ou coligada estrangeira, que nos termos do item 1 do art. 7 do tratado em comento só pode ser tributado pelo país da residência da pessoa jurídica que auferir lucros” – fl. 1052.

A despeito do entendimento manifestado pela Contribuinte, este conselheiro discorda dele, especialmente de sua premissa, pois o art. 74 da MP 2158-35/01 não estaria tributando o lucro auferido pela empresa controlada ou coligada estrangeira, uma vez que, conforme exposto no item VI deste voto, restou configurada a disponibilização econômica desse lucro para a empresa brasileira.

Assim, estando disponível o lucro da empresa controlada ou coligada estrangeira para a empresa brasileira, não há mais que se falar na tributação do lucro, seja da empresa estrangeira, seja da empresa brasileira, que teria sido apurado pelo método de equivalência patrimonial, mas, sim, deve-se falar em dividendo.

Por meio do acórdão nº 1102-001.247, proferido pela antiga 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, este conselheiro, acompanhando o relator, o conselheiro João Otávio Opperman Thomé, já manifestou seu entendimento de que o art. 74 da MP 2158-35/01 veicularia uma hipótese de dividendo, confira-se:

No caso brasileiro, em que pese não tenha o legislador expressamente mencionado o vocábulo “dividendos”, utilizou expressamente, ao menos a partir da Lei nº 9.532, de 1997, a referência a “lucros disponibilizados” ou “considerados disponibilizados”.

Em vista do exposto, entendo que a lei brasileira conceitua os rendimentos obtidos pela pessoa jurídica brasileira, por intermédio de suas controladas e coligadas que atuam no exterior, e os quais lhe são atribuídos na proporção da sua participação societária naquelas investidas, como dividendos.

Desse modo, enquadrando o art. 74 da MP 2158-35/01 como um dividendo, afasto qualquer argumento no sentido que o referido dispositivo estaria violando o artigo 7º do Tratado entre Brasil e Países Baixos, que atribui competência exclusiva ao país estrangeiro para tributar o lucro da empresa estrangeira:

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 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.

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.

Como consequência, entendo também prejudicada qualquer discussão sobre se o art. 74 da MP 2158-35/01 veicularia uma norma de CFC e sobre quais seriam os efeitos atribuídos aos comentários da OCDE sobre o artigo 7º do Tratado entre Brasil e Países Baixos, os quais permitiriam afastar sua aplicação em caso de norma CFC.

Nada obstante, adotando o entendimento de que o art. 74 da MP 2158-35/01 veicularia uma hipótese de dividendo, aplicável ao caso o disposto no artigo 10 do Tratado entre Brasil e Países Baixos, o qual estabelece e delimita a forma como se dará a tributação entre os países contratantes sobre os dividendos, confira-se:

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.

De acordo com mencionado dispositivo, o artigo 10 do Tratado entre Brasil e Países Baixos somente incide sobre os dividendos pagos. Ou seja, mencionado tratado não admite a tributação sobre os dividendos que não forem pagos.

Nesse sentido, apreciando o mesmo tratado, foi o entendimento de Marcos Shigueo Takata, manifestado no Acórdão nº 1103-001.122, o qual foi seguido pela antiga 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1º Seção do CARF:

Todo o art. 10 do tratado em comentário cuida de dividendos pagos, ao delinear a competência tributária cumulativa do Estado contratante em que reside o sócio ou o acionista, com a do Estado contratante em que reside a sociedade que distribui (paga) os dividendos.

A despeito de o artigo 10 do Tratado entre Brasil e Países Baixos exigir o pagamento para que os dividendos possam ser tributados por ambos os países contratantes, no presente caso, não houve o pagamento.

Isso ocorre porque o artigo 74 da MP 2158-35/01 veicula uma norma de tributação pelo regime da competência, sujeita a disponibilidade econômica, em que há acréscimo patrimonial, **sem o recebimento físico dos ganhos financeiros**.

Por outro lado, se o art. 74 da MP 2158-35/01 veiculasse uma norma de tributação pelo regime de caixa, sujeita a disponibilidade financeira, apenas ocorreria o acréscimo patrimonial se houvesse o efetivo ganho dos recursos monetários.

Assim, apesar de o art. 74 da MP 2158-35/01 ser constitucional e legal, por abarcar uma hipótese em que há disponibilidade (econômica), ele desrespeita o tratado, que exige para a tributação dos dividendos que a disponibilidade seja financeira.

Como consequência, aplicando o disposto no artigo 98 do CTN e fazendo prevalecer o tratado sobre a legislação interna, concluo que não pode o Estado brasileiro tributar a Contribuinte na forma tratada pelo art. 74 da MP 2158-35/01.

Afinal, a própria Receita Federal entende que “as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimentos daquelas fixadas pela legislação interna brasileira” mesmo quando o tratado é anterior à Lei nº 9.249, que estabeleceu a Tributação em Base Universal, em razão do critério da especialidade. Esse entendimento está expresso na Solução de Consulta Interna nº 18 – Cosit, de 13/08/2013, p. 6, § 24.

Ademais, nem se diga que possa ser adotada interpretação diversa sobre o sentido do termo “pagos”, pois o artigo 3, § 2º, do Tratado Brasil e Países Baixos dispôs que a expressão que não esteja definida no Tratado deve ser interpretada segundo a legislação desse Estado, salvo se o contexto impor outra interpretação, *in verbis*:

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.

No presente caso, o contexto exige interpretação diversa. Nessa linha, Sandra Maria Faroni, por meio do Acórdão nº 101-97.070, ainda que adotando premissa diversa (de

que o art. 74 da MP 2158-35/01 veicularia uma hipótese de lucro, vez que haveria mera disponibilização ficta de dividendos), entendeu que, quando da assinatura do Tratado (contexto), a legislação brasileira dispunha de modo diverso sobre os dividendos, então não poderia ser aplicada o art. 74 da MP 2158-35/01, sob pena de esvaziar a convenção mediante alteração posterior de definição. Vejamos:

O Acordo diz que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. Os Comentários ao artigo, no item 7 do nº 1, esclarecem que 'A expressão "pagos" reveste um sentido muito amplo, dado que o conceito de pagamento significa a execução da obrigação de colocar os fundos à disposição do accionista de acordo com os termos previstos por contrato ou na prática usual.'

A conceituação acima quanto ao sentido de "pagos" permite submeter às regras do artigo 10 os lucros disponibilizados na forma da legislação anterior à MP 2.158-35, mas delas exclui os lucros disponibilizados na forma da MP. Isto tendo em conta que o Artigo 3º da Convenção, que contém regra de interpretação autêntica, estabelece que "qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente". E pelas normas da Lei nº 9.532/97, a tributação não decorria de uma ficção de disponibilização. Tratava-se de lucros efetivamente disponibilizados ao acionista, tanto que foram creditados ou de alguma forma utilizados em seu favor, contendo a lei apenas uma presunção legal para definir o momento em que foram disponibilizados.

Poder-se-ia indagar se essa mesma regra do Artigo 3 não poderia servir para considerar como dividendos, para os fins da Convenção, a disponibilização ficta instituída com a MP nº 2.158-35.

Não me parece ser isso apropriado. No Comentário ao Número 2 do Artigo 3 está esclarecido que, quanto à questão de saber para que legislação é necessário remeter para determinar o significado dos termos não definidos na convenção, o Comitê de Assuntos Fiscais concluiu que deveria prevalecer a legislação vigente no momento da incidência. Porém, isso não se aplica se o contexto exigir interpretação diferente. E o contexto é constituído pela intenção das partes quando da assinatura da Convenção, e bem assim, pelo significado atribuído ao termo em questão na legislação do outro Estado contratante (numa referência implícita ao princípio da reciprocidade). Conclui o Comentário que "a redacção do número 2 permite estabelecer um equilíbrio satisfatório entre, por um lado, a necessidade de garantir a permanência dos compromissos assumidos por um

Estado por ocasião da assinatura da convenção (uma vez que um Estado não deveria ser autorizado a esvaziar uma convenção de parte da sua substância, alterando posteriormente, em sua legislação nacional, os termos "não definidos" na Convenção) e, por outro lado, as exigências de uma aplicação cômoda e prática da Convenção ao longo do tempo (convém evitar, de facto, a necessidade de remeter para noções desatualizadas)."

É sabido que o significado do termo "dividendos" atribuído pela legislação brasileira sempre foi o de lucros disponibilizados. O verbete "Dividendos", no Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva," registra que "...na terminologia do Direito Comercial e, mesmo no Direito Civil, é compreendido como a percentagem, ou o rendimento que cabe aos sócio ou acionistas de uma sociedade, proporcional ao capital, que possuem, na mesma sociedade. Representa, neste sentido a parte de lucros que compete ao sócio, segundo o valor de sua cota ou cotas no capital da sociedade, o qual, denominado de lucro líquido, desde que está apurado de todos os rebates e abatimentos contratuais, estatutários ou legais, é distribuído na conformidade do que, nos contratos ou estatutos, está prescrito. A distribuição de dividendos é, assim, matéria que se regula no próprio pacto societários, importando, entanto, no pressuposto de lucro efetivamente apurado. (...)" (negritos acrescentados)

Assim, não considero possível utilizar o nº 2 do Artigo 3º da Convenção para atribuir aos lucros apurados em balanço, antes de qualquer dedução, o significado de dividendos. Até porque não me parece que pela legislação da Espanha o significado do termo dividendos alcance os lucros apurados em balanço antes de sua distribuição (em atenção ao princípio da reciprocidade). A ficção estabelecida pela MP implicaria esvaziamento da convenção mediante alteração posterior de "definição".

Ante o exposto, como o artigo 10 do Tratado entre Brasil e Holanda apenas admite a tributação sobre os dividendos pagos e o art. 74 da MP 2158-35/01 tributa hipótese diversa (disponibilidade econômica), deve ser afastada a tributação *in casu*, em observância à regra contida no artigo 98 do Código Tributário Nacional.

IX. DA APLICAÇÃO DA CSL

A Contribuinte afirmou que “É de invocar quanto a este ponto os mesmos argumentos apresentados acerca da impossibilidade de se sujeitar ao IRPJ brasileiro os lucros auferidos pela empresa PNBV, controlada da Recorrente, domiciliada na Holanda, por força do artigo 7º, item 1 do tratado contra a dupla tributação celebrado entre Brasil e Holanda, para obstar, também a tributação dos mesmos pela CSLL” – fl. 1056.

Sobre o tema, recentemente, entrou em vigor o artigo 11 da Lei nº 13.202/15, o qual acentuou que:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no [art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943](#).

Mencionado dispositivo deixou consignado que, para efeitos de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Estado brasileiro para evitar dupla tributação da renda abrangem também a CSLL.

Considerando ser uma lei meramente interpretativa, como destacado no próprio artigo 11, ao afirmar que “Para efeito de interpretação”, ela retroage, nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, aplicando o tratado entre Brasil e Países Baixos para a CSL, conforme determinado pelo artigo 11 da Lei nº 13.202/15, afasto também a tributação veiculada pelo art. 74 da MP 2158-35/01 para a CSL.

X. CONCLUSÃO

Por fim, voto no sentido de conhecer o recurso voluntário para, no mérito, julgá-lo procedente, cancelando integralmente a tributação do IRPJ e da CSL.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Em que pese o brilhantismo do voto do ilustre relator, entendeu o colegiado, por maioria de votos, pela manutenção do lançamento efetuado, ficando a meu cargo a redação do voto vencedor.

Inicialmente, registro minha concordância com significativa parte do quanto foi exposto pelo i.relator, no que toca ao enquadramento do art. 74 da MP 2158-35/01 como um dispositivo legal que versa sobre a tributação de *dividendos*, na medida em que trata dos lucros "*considerados disponibilizados*". Aliás, neste sentido, inclusive, fez o relator menção à acórdão de minha lavra, no qual foi manifestado tal entendimento.

Exatamente por este mesmo motivo (de que a tributação imposta, no âmbito da legislação brasileira de tributação em bases mundiais, incide sobre lucros considerados disponibilizados, *i.e.*, dividendos, e não diretamente sobre o lucro da empresa estrangeira), cabe também registrar minha concordância com a parte do voto do relator em que entende que o art. 74 da MP 2158-35/01 não conflita e nem viola o quanto disposto no artigo 7º da Convenção Brasil-Países Baixos, que atribui competência exclusiva ao país estrangeiro para tributar o lucro da empresa estrangeira.

Assim, os artigos da Convenção que podem trazer alguma implicação para a análise de cada caso concreto são, na verdade, os artigos 10 e 23, sempre tendo-se em mente a chamada "Convenção Modelo" proposta pela OCDE, e os pertinentes "Comentários dos Artigos" daquela "Convenção Modelo", consoante também expus no mencionado acórdão 1102-001.247, tecendo diversas considerações a respeito deste tema, mas que, contudo, entendo desnecessário aqui reproduzir, mesmo porque o i. relator também considera que a solução do caso concreto passa pela análise dos referidos artigos.

A discordância se dá, portanto, apenas em momento seguinte, quando o relator conclui que, uma vez que a Convenção Brasil-Países Baixos admitiria apenas a tributação sobre dividendos *pagos*, o art. 74 da MP 2158-35/01, no caso, seria inaplicável, uma vez que este trata da tributação sobre dividendos ainda não efetivamente pagos.

A respeito desta questão também me manifestei no âmbito do já mencionado acórdão 1102-001.247, sendo de se ressaltar que, naquele caso, discutia-se a Convenção Brasil-Argentina, que possui uma cláusula específica estabelecendo a isenção dos dividendos *pagos* por uma sociedade argentina a uma sociedade residente do Brasil, em certas circunstâncias. Assim, enquanto a contribuinte defendia a aplicação desta regra de isenção sobre dividendos *pagos* prevista na Convenção, a Fazenda Nacional sustentava que a regra não seria aplicável pois a legislação interna brasileira não tratava de dividendos *pagos*. Ou seja, argumentos muito semelhantes aos aqui em discussão, apenas com a peculiaridade de se encontrarem as partes (Fazenda e contribuinte) em posições opostas, em face da cláusula de isenção, prevista naquela Convenção, sobre os dividendos.

Transcrevo a seguir a minha posição ali externada:

"Reproduz-se mais uma vez o dispositivo específico da Convenção Brasil-Argentina:

"2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos do imposto no Brasil."

O dispositivo expressamente se refere a dividendos *pagos* por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil. Por este motivo, poderia alguém entender inaplicável o dispositivo em questão ao caso concreto, uma vez que não houve efetivo *pagamento* de dividendos.

Penso diferente. Entendo que não se pode reduzir os dispositivos convencionais a simplesmente nada. Não me parece concebível que o Brasil celebre com país estrangeiro uma Convenção destinada a evitar a dupla tributação da renda e que possa, por meio de legislação interna posterior à Convenção, criar uma situação em que a renda auferida por suas controladas e coligadas, situadas naquele outro país, não seja alcançada por nenhum dispositivo da Convenção, não se beneficiando nem do tratamento ali previsto para os lucros, nem do tratamento ali previsto para os dividendos.

Além disto, como entender o fato de que os dividendos pudessem ser tributados antecipadamente, por força da legislação CFC brasileira, se, por ocasião de sua efetiva distribuição, estes não poderiam ser tributados pelo Brasil? Simplesmente não faz qualquer sentido. A outra conclusão não posso chegar de que simplesmente o Brasil abriu mão de seu direito de tributar tais rendimentos, quando restar configurada a situação prevista no parágrafo 2º do artigo 10."

Assim, em face da peculiaridade da legislação CFC brasileira, que, no uso de sua competência impositiva, estabelece a tributação dos referidos dividendos de forma antecipada à sua efetiva distribuição, entendo que se há de aplicar, em cada caso concreto, eventual limitação à tributação desses dividendos que esteja prevista na Convenção, mesmo que não se trate efetivamente de dividendos *pagos*.

Ocorre que, no caso concreto, inexistente na Convenção Brasil-Países Baixos semelhante dispositivo prevendo a isenção de dividendos recebidos da Holanda por residente no Brasil.

Ao contrário, o artigo 10, ao tratar dos dividendos, estabelece claramente a possibilidade de tributação destes tanto pelo Estado da fonte (onde a companhia que paga os dividendos é residente), quanto pelo Estado onde o beneficiário é residente, impondo limites a esta tributação tão somente no que diz respeito ao Estado da fonte (artigo 10.2).

Ou seja, pelo artigo 10, não há qualquer limitação à tributação que possa ser imposta pelo Brasil aos dividendos provenientes da Holanda.

Já o artigo 23 — que sempre deve ser analisado em conjunto com as disposições do artigo 10, uma vez que trata dos métodos específicos aplicáveis para se evitar a dupla tributação dos rendimentos — estabelece tão somente que, nesses casos (dividendos provenientes da Holanda, auferidos por residente no Brasil), o Brasil *"permitirá, como dedução do imposto da renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda"*, esclarecendo, contudo, que tal 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" (artigo 23.5).

Neste aspecto, portanto, a Convenção Brasil-Países Baixos não impõe nenhuma limitação à tributação dos dividendos de que trata o presente caso, que já não esteja prevista na própria legislação interna brasileira.

Ademais, se a Convenção Brasil-Países Baixos tivesse aplicação apenas ao caso de dividendos efetivamente pagos, e sendo a hipótese tratada pela legislação interna brasileira completamente diversa (dividendos não pagos), conforme o entendimento manifestado pelo i.relator, entendo que seria contraditório, com a devida vênica e respeito ao seu posicionamento, invocar os dispositivos convencionais como forma de obstar a aplicação da legislação interna.

Cumpra ainda assinalar que o quanto exposto no presente voto aplica-se de igual modo com relação à CSLL. Independentemente do fato de a Lei nº 13.202/15, consoante consignou o relator, ter consignado que *"os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL"*, o fato é que a Convenção Brasil-Países Baixos, conforme dito, não contém nenhuma limitação adicional à tributação dos dividendos que já não esteja prevista na própria legislação interna brasileira.

A incidência da CSLL, como se sabe, foi instituída pelo art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o qual determina a observância de todas as demais normas de tributação universal, e, em seu parágrafo único, dispõe que o imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, pode ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

São estas as razões, em síntese, pelas quais o lançamento, no presente caso, encontra-se correto.

Ademais, não prosperando o voto do relator, que cancelava o lançamento efetuado, há que se analisar a questão da aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação (grifos acrescidos):

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)”

Cediço que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irrevogável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do *caput* (“...ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”).

É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro.

Tampouco se constata existir, no dispositivo legal que prevê a discutida penalidade, limitação temporal para o seu lançamento, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no decorrer do ano em curso. Pelo contrário, a expressa previsão legal de que o lançamento seja feito mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do período de apuração claramente sinaliza para o fato de que a multa isolada pode ser lançada *após* o encerramento do respectivo ano calendário.

Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, conforme restou acima exposto, as motivações que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além disto, observo serem também distintas as suas bases de cálculo, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação.

Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício. A circunstância de isto eventualmente vir a ocorrer, de qualquer sorte, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos.

Ademais, ainda que se admitisse que, no caso, uma única infração estivesse sendo submetida a duas penalidades distintas, não se vislumbraria, neste fato, qualquer irregularidade ou motivo para cancelamento de uma delas, em prol da outra. Vale dizer, não possui aplicabilidade, no Direito Tributário, o denominado princípio da consunção, existente no Direito Penal, argumento este que também tem sido frequentemente invocado para justificar o cancelamento da multa isolada aplicada.

De fato, são inúmeros os casos na legislação tributária em que uma única infração pode gerar diversas penalidades. Cito apenas um exemplo, para ilustrar o ponto: a exposição à venda de cigarro estrangeiro sem selo de controle acarreta ao infrator a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser pago, acrescido da multa de 150%, além da pena de perdimento da mercadoria, e de multa igual ao valor comercial da mercadoria. Neste caso, poder-se-ia dizer que estão sendo impostas três penalidades sobre uma única infração. Vejamos como um caso destes é julgado pela 3ª Seção do CARF:

“CIGARROS NACIONAIS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, ENCONTRADOS EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO PAÍS. Nos termos do artigo 494 do Decreto nº 4.544, de 26 de janeiro de 2002 — RIPI/2002, "será exigido do proprietário do produto encontrado na situação irregular descrita nos arts. 277 e 284, o imposto que deixou de ser pago, aplicando-se-lhe, independentemente de outras sanções cabíveis, a multa de cento e cinquenta por cento de seu valor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, inciso II).”

CIGARROS ESTRANGEIROS ENCONTRADOS SEM SELO DE CONTROLE A venda ou a exposição à venda de cigarros estrangeiros sem o selo de controle sujeita a mercadoria à pena de perdimento e o proprietário da mesma à penalidade prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pelo art. 52 da Lei nº 10.637, de 29 de agosto de 2002, qual seja, multa igual ao valor comercial da mercadoria, não inferior a RS 1.000,00 (mil reais).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

(Acórdão 302-36.775, sessão de 13 de abril de 2005, relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto)

Rejeita-se com isto os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma mesma infração (*bis in idem*) e/ou da aplicabilidade do princípio da consunção ao caso.

Tampouco podem ser acatados em sede de julgamento administrativo, quando aventados, os argumentos acerca da abusividade ou confiscatoriedade da penalidade imposta, ou de afronta a outros princípios, como os da razoabilidade e proporcionalidade, pois cediço que o julgador administrativo é mero aplicador da lei ao caso concreto, e dela não se pode afastar, com base em suposta violação a princípios de ordem constitucional. Tal entendimento hoje encontra-se estampado tanto na Súmula CARF nº 2, quanto no art. 62 do atual Regimento Interno do CARF, ambos de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado.

Com base no acima exposto, entendo legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL que não tenham sido recolhidas a tempo próprio.

Nada obstante todo o quanto acima exposto, não se pode deixar de mencionar que o CARF, em 08/12/2014, editou a Súmula 105, cujo teor é o seguinte:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Nestes termos, sendo a súmula de observação obrigatória por parte dos conselheiros, haveria que se reconhecer a improcedência da exigência das multas isoladas que porventura tivessem sido lançadas com fundamento no dispositivo legal expressamente citado no verbete (art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996).

Ressalto, contudo, que o dispositivo legal ali citado foi expressamente revogado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a qual conferiu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A Lei nº 11.488/2007 não apenas reduziu o percentual da multa (de 75% para 50%) como também alterou a sua hipótese de incidência: a multa deixou de ser exigida sobre o “*valor do tributo ou diferença de tributo*” — expressão que em grande medida foi relevante (ao menos até antes da Lei nº 11.488/2007) para assentar a jurisprudência do CARF favorável à tese da concomitância — para passar a ser exigida sobre “*o valor do pagamento mensal devido*”.

Ao analisarmos ainda os precedentes que deram origem à referida súmula, editada em dezembro de 2014, vemos que todos (7, ao total) são acórdãos que analisaram a aplicação da multa isolada em anos anteriores à edição da Lei nº 11.488/2007 (mais precisamente, são casos em que se analisou a aplicação da multa isolada sobre estimativas relativas a anos entre 1998 e 2003).

Este fato, aliado à expressa menção, na súmula, ao dispositivo legal que então amparava, nos autos de infração lavrados, a exigência da multa isolada, e ao fato de que tal dispositivo encontra-se hoje revogado, me conduzem à conclusão de que a Súmula CARF 105 não se presta a amparar a exoneração da exigência das multas isoladas lançadas após a citada alteração legislativa.

Tendo-se em conta que a Lei nº 11.488/2007 foi fruto de conversão da Medida Provisória 351/2007, entendo, portanto, que permanecem hígidas as multas cujos fatos geradores ocorram a partir de 22 de janeiro de 2007, data da publicação da referida Medida Provisória.

No caso concreto, portanto, sendo as multas isoladas relativas aos fatos geradores ocorridos no ano de 2009, não tem aplicação ao caso a referida súmula.

Por fim, nem mesmo a particularidade de, no presente caso, tratar-se de estimativa relativa ao mês de *dezembro* de 2009, cuja apuração fora feita pelo contribuinte com base em balancete de suspensão, pode servir de argumento suficiente para afastar a aplicação da multa isolada lançada.

Consoante todo o quanto exposto, não se pode confundir a *estimativa* do mês de dezembro com o *imposto sobre o lucro real anual* apurado no mês de dezembro. São obrigações distintas, tanto que seus prazos de vencimento estabelecidos em lei são também distintos: enquanto a *estimativa* de dezembro deveria ter sido paga até 31/01/2010, o *imposto sobre o lucro real anual* de 2009, também apurado ao final de dezembro, deveria ter sido pago até 31/03/2010.

Com relação às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, portanto, igualmente encontra-se correto o lançamento efetuado.

Processo nº 16682.721507/2013-31
Acórdão n.º **1201-001.382**

S1-C2T1
Fl. 1.351

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Redator designado

CÓPIA