



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

**Processo n°** 16682.722218/2017-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-003.770 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2019  
**Matéria** IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR  
**Recorrente** OSX BRASIL S.A. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADA DIRETA OU INDIRETA. CONVENÇÕES BRASIL-HOLANDA E BRASIL-ÁUSTRIA DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. COMPATIBILIDADE.**

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que prevê a tributação no país dos lucros auferidos, no exterior, por meio de empresa controlada, direta ou indiretamente, é compatível com as disposições dos tratados firmados entre Brasil e Holanda e Brasil e Áustria para evitar a dupla tributação da renda.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Aplicação da Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rotschild que votaram por lhe dar provimento. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

Processo nº 16682.722218/2017-83  
Acórdão n.º **1301-003.770**

**S1-C3T1**  
Fl. 1.606

---

(assinado digitalmente)  
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

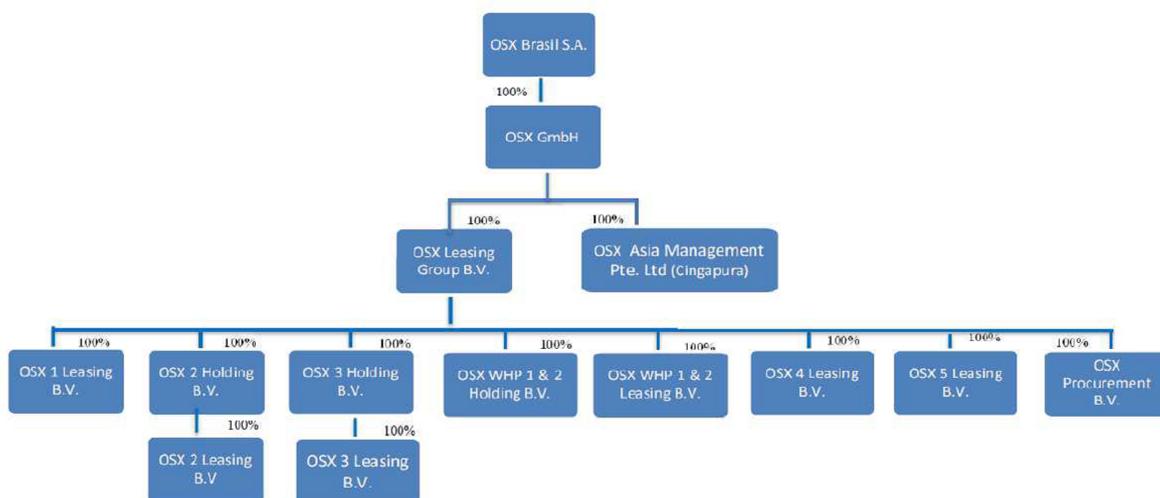
## Relatório

**OSX BRASIL SA (EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL)**, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) - DRJ/FOR, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, e manteve o lançamento de IRPJ e CSLL, decorrente do não computo no lucro real, do lucro auferido por empresas controladas, direta ou indiretamente, sediadas no exterior, especificamente na Áustria e na Holanda, relativo ao ano-calendário de 2012, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%, totalizando o crédito de R\$134.008.670,49.

Conforme relatório da decisão recorrida as razões do lançamento foram:

### Do Lançamento

*Com base na documentação exigida durante o procedimento fiscal, no ano-base 2012, a autoridade tributária verificou que a impugnante detinha 100% (cem por cento) de participação no capital social da OSX GmbH, com sede na Áustria, e esta, a seu turno, possuía 100% (cem por cento) dos capitais sociais da OSX Leasing Group B. V., residente na Holanda, e OSX Asia Management Ltda, em Cingapura. Isto está explicitado no organograma a seguir:*



*Além disto, a autoridade tributária também pôde compilar a tabela a seguir em que reúne as informações do Lucro / Prejuízo antes do Imposto de Renda, a Receita de Dividendos, o Lucro Tributável e o eventual Prejuízo Compensável apurado por estas empresas sediadas no exterior:*

Razão Social	País Sede	Ano-Base 2012			Ano-Base 2011
		Lucro/Prejuízo antes do Imposto de Renda	Receita de Dividendos	Lucro Tributável	Prejuízo Compensável
OSX GmbH	Áustria	\$43.242.649,45		\$43.242.649,45	
OSX Leasing Group B.V.	Holanda	\$43.792.741,70	\$32.931.596,05	\$10.861.145,65	\$500.908,00
OSX Asia Management Pte. Ltd	Cingapura	-\$17.022,00			
OSX 1 Leasing B.V.	Holanda	\$48.016.188,81		\$48.016.188,81	
OSX 2 Holding B.V.	Holanda	-\$12.522.649,69			
OSX 3 Holding Co B.V.	Holanda	-\$9.997,08			
OSX WHP 1 & 2 Holding B.V.	Holanda	-\$4.270,73			
OSX WHP 1 & 2 Leasing B.V.	Holanda	-\$47.361,22			
OSX 4 Leasing B.V.	Holanda	-\$40.132,99			
OSX 5 Leasing B.V.	Holanda	-\$17.421,15			
OSX Procurement B.V.	Holanda	-\$141,35			
OSX 2 Leasing B.V	Holanda	\$276.157,39		\$276.157,39	\$1.430.520,00
OSX 3 Holding B.V.	Holanda	-\$9.997,08			
OSX 3 Leasing B.V.	Holanda	\$220.341,32		\$220.341,32	\$113.892,00
<b>Total do Lucro Tributável</b>				\$102.616.482,62	
<b>Taxa de câmbio de venda dólar em 31/12/2012</b>				2,0435	
<b>Valor convertido em reais</b>				R\$ 209.696.782,23	

*Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 12 a 16), a autoridade tributária requereu a informação se os lucros auferidos no exterior no ano-base 2012, por todas as pessoas jurídicas sobre as quais a impugnante exercia controle direto e indireto, foram tributados no Brasil em 31 de dezembro daquele mesmo ano, nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e art. 25 da Lei nº 9.249/1996.*

*Afora a resposta negativa da impugnante ao quesito anterior (fls. 20 e 21), a autoridade tributária pôde verificar que o total do lucro tributável convertido em reais não foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL em consulta à Linha 7 da Ficha 09A da DIPJ.*

*Em seguida, é apresentado o histórico legislativo da tributação dos lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil com a gênese nos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/1995 e a edição das Leis nº 9.430/1996 e 9.532/1997, até chegar na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, particularmente o art. 74, que determinou que os lucros auferidos por controladora no Brasil por meio de controlada no exterior passariam a ser considerados disponibilizados na data do balanço em que fossem apurados. Esta alteração consolidou-se com a inclusão dos parágrafos 1º e 2º no art. 43 do Código Tributário Nacional.*

*Sobre essa modificação legislativa, a autoridade tributária cita que os arts. 43, § 2º, CTN e 74 da MP 2.158-35/2001 foram tema de Ação Direta de Inconstitucionalidade, em que o Supremo Tribunal Federal determinou a aplicação do dispositivo às empresas nacionais controladoras de pessoas*

*jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais e silenciou quanto à aplicabilidade nos demais casos, eis que se presume sua constitucionalidade.*

*Prossegue a autoridade tributária mencionando que, no âmbito infralegal, a tributação de lucros no exterior foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002, tendo mapeado, detidamente, a metodologia empregada para cálculo da exação em conformidade com os dispositivos deste ato.*

*No tópico seguinte, a autoridade tributária explica por que as convenções para evitar a dupla tributação, firmadas entre Brasil e Áustria e Brasil e Reino dos Países Baixos (para simplificação, apenas Holanda), não impedem o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior. E faz isto com guarida na Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2013.*

*Soma-se a esse entendimento a jurisprudência colecionada do CARF em relação à tributação dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior, não havendo que se falar em violação de tratados internacionais que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).*

*Com relação à CSLL, a autoridade tributária assevera que as convenções Brasil e Áustria e Brasil e Holanda não mencionam a contribuição, ainda que esta já tenha sido instituída desde 1988. Neste sentido, exuma o conteúdo do art. 2º e enfatiza que o alcance da norma internacional abrange “impostos” de natureza idêntica ou substancialmente análoga que forem estabelecidos após a assinatura dos pactos, situação que não se amolda à contribuição.*

*Em que pese a similitude do IRPJ e da CSLL, inclusive com a intenção do legislador em aproximar suas bases de cálculo, os comandos normativos que veiculam adições, exclusões ou compensações devem estar manifestados explicitamente no texto legal, como é o caso da Lei nº 8.981/1995.*

*Há também tópico específico em que a autoridade tributária diferencia o conceito de lucros auferidos no exterior por meio de coligadas ou controladas do resultado completo da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP).*

*Noutro, invoca-se o direito à compensação do imposto de renda pago no exterior, a ser feito proporcionalmente ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil, após a adição dos lucros auferidos no exterior, ajustado pela taxa de câmbio.*

*Intimada, através do Termo nº 15 (fls. 1.118 a 1.122), a esclarecer se o prejuízo compensável apurado no ano-base 2011 teria sido compensado ou se desejaria que este procedimento fosse feito com o lucro tributável respectivo apurado em cada controlada, a impugnante silenciou-se.*

*Ao término, para efeito de lançamento tributário, foram adicionados ao lucro líquido os valores correspondentes aos lucros auferidos pela impugnante por intermédio de suas controladas no exterior, na forma abaixo:*

Razão Social	Controlada Direta (100% de participação)	Controladas Indiretas (100% de participação)			
	OSX GmbH	OSX Leasing Group B.V.	OSX 1 Leasing B.V.	OSX 2 Leasing B.V.	OSX 3 Leasing B.V.
LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IR DA CONTROLADA NO EXTERIOR, JÁ CONVERTIDO EM REAIS E PROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL	R\$ 88.366.354,15	R\$ 89.490.467,66	R\$ 98.121.081,83	R\$ 564.327,63	R\$ 450.267,49
RECEITA DE DIVIDENDOS		R\$ 67.295.716,53			
LUCRO TRIBUTÁVEL	R\$ 88.366.354,15	R\$ 22.194.751,14	R\$ 98.121.081,83	R\$ 564.327,63	R\$ 450.267,49
Observações	<p><b>(1)</b> A Receita de Dividendos auferida por <b>OSX Leasing Group B.V.</b> é proveniente do lucro da <b>OSX 1 Leasing B.V.</b> (única controlada indireta que apresentou lucro operacional, de acordo com as Demonstrações de resultado apresentadas), e deve ser retirada do resultado da <b>OSX Leasing Group B.V.</b>, a fim de se evitar a bitributação.</p> <p><b>(2)</b> Taxa de câmbio de venda do dólar em 31/12/2012, utilizada na conversão: <b>2,0435</b></p>				

### Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, apresentada às fls. 1345 e ss:

*Durante a contextualização sintética dos fatos, a impugnante antevê o ponto nuclear de sua discordância: o equívoco da autoridade tributária em afirmar não ser cabível a aplicação das convenções para evitar a dupla tributação estabelecidas entre Brasil e Áustria (Decreto nº 78.107/1976) e Holanda (Decreto nº 355/1991), citando, para tanto, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2013.*

*Seu primeiro argumento é relativo à inaplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ante o art. 7º das convenções supramencionadas, cuja leitura tirada da impugnante é a de que a tributação dos lucros auferidos é de competência exclusiva do país de residência da empresa. Em favor desta hermenêutica, invoca o art. 98 do Codex tributário, o ementário do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, em que o Superior Tribunal de Justiça entende pela prevalência dos tratados internacionais frente à legislação tributária interna, a doutrina de Alberto Xavier, além da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais da 3ª e 4ª Regiões.*

*Noutro capítulo, a impugnante rebate a assertiva da autoridade tributária de que o art. 7º das convenções não se aplica à CSLL, com base no art. 2º das normas internacionais e na Lei nº 13.202/2015. Primeiramente, referente ao aspecto semântico, alega que o emprego de “imposto” na versão em*

*português das convenções corresponde à “tax” no original, termo cuja abrangência deve ser entendida como gênero (ou seja, tributo), não espécie. Sob o aspecto cronológico, apela à jurisprudência administrativa da CSRF, que pacificou o entendimento de que a CSLL constitui escopo das convenções internacionais para evitar a dupla tributação, independentemente do país contratante ou do momento em que foram celebradas, e ao art. 11 da Lei nº 13.302/2015.*

*Ademais, a impugnante desconta a eliminação da contribuição do escopo da auditoria na falta de boa-fé interpretativa. Crê que, caso contrário, o Estado poderia instituir, a bel prazer, novos tributos sobre a renda e isto significaria a revogação implícita da convenção celebrada. Logo, a exegese admissível é a de que as convenções discorridas estendem-se aos tributos que tenham hipótese de incidência idêntica ou similar à do imposto sobre a renda, independentemente de sua espécie tributária.*

*Subsidiariamente, na hipótese de ser reconhecida a compatibilidade entre o disposto no art. 7º das convenções e no 74 da MP 2.158-35/2001, a autuação fiscal não pode subsistir em relação à parte dos lucros auferidos pela controlada direta domiciliada na Áustria, por expressa disposição na convenção assinada.*

#### **Da decisão da DRJ**

Em julgamento realizado em 25 de abril de 2018, a 3ª Turma da DRJ/FOR, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 08-42.749, (e-fls. 1415 e ss), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

DECORRÊNCIA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário (e-fls. 1454 e ss), onde sustenta os argumentos apresentados em sede de impugnação, principalmente nos seguintes tópicos:

#### **I - Do direito**

- Da violação ao art. 7 das Convenções para evitar a dupla tributação firmadas entre Brasil e Áustria e entre Brasil e Reino dos Países Baixos frente à tributação dos lucros ou dividendos fictos recebidos de controlada domiciliada na Áustria e na Holanda, pelo art. 74 da MP 2.158-35/2001;

- Da violação ao art. 7 das Convenções para evitar a dupla tributação firmadas entre Brasil e Áustria e entre Brasil e Reino dos Países Baixos, no que se refere à CSLL, frente à tributação dos lucros ou dividendos fictos recebidos de controlada domiciliada na Áustria e na Holanda, pelo art. 74 da MP 2.158-35/2001;

- Da não aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 à parcela dos lucros auferidos pela "OSX GmbH, domiciliada na Áustria - inteligência do art. 10 e do art. 23 da Convenção para evitar a dupla tributação Brasil - Áustria;

- Da impossibilidade de se exigir Juros de Mora sobre os valores exigidos a título de multa de ofício;

#### **Das Contrarrazões da PGFN**

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário, às fls. 1551 e ss cujos argumentos, sinteticamente são:

- Da Tributação dos lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas residentes no exterior;

- Da disponibilidade da Renda para a controladora brasileira - art. 74 da MP 2.158-35/2001;

- Da Aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001 às controladas diretas e indiretas;

- Interpretação do art. 74 da MP 2.158-35/2001;

- Do Regime de tributação em bases universais brasileiro;

- Da interpretação e da qualificação de lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas;
- Classificação do art. 74 da MP 2.158-35/2001, como norma CFC;
- Da Aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001, frente ao tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil-Áustria e Brasil-Holanda;
- Normas CFC e o alcance do art. 74 da MP 2.158-35/2001;
- O entendimento da OCDE sobre a eficácia das normas CFC em face dos tratados para evitar dupla tributação;
- Do método de Equivalência Patrimonial;
- Da Inaplicabilidade da isenção prevista no parágrafo 2 do art. 23 do tratado Brasil-Áustria;
- Da Jurisprudência CARF;
- Da incidência dos juros sobre a multa;

Assim, recebi os autos por sorteio em 17/10/2018.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

Os autos de infração trazem exigências de IRPJ e de CSLL, relativo ao ano-calendário de 2012 sob a sistemática do Lucro Real e regime de apuração anual, nos importes de R\$ 98.521.273,84 e R\$ 35.487.396,65, respectivamente, entre principal, multa de ofício de 75% e juros de mora, por não ter adicionado em seus cálculos os lucros auferidos por suas controladas no exterior, com fundamento nos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/1995, que introduziram o regime de tributação em bases universais em matéria de imposto sobre a renda da pessoa jurídica, e 74 da MP nº 2.158-35/2001, que definiu o momento da disponibilização do lucro auferido através de coligadas e controladas estrangeiras.

Ela foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/FOR, que lhe foi improcedente e intimada ao recolhimento dos débitos em 07/05/2018 (Abertura de documento de fl. 1449), e apresentou em 06/06/2018, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 1453 e ss.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e tempestivo, dele conheço.

## DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Segundo o TVF, o lançamento se deu em razão do recorrente não ter adicionado ao seu lucro líquido os valores correspondentes aos lucros auferidos por seu meio

de suas controladas no exterior, especificamente Holanda e Áustria, conforme quadro a seguir elaborado pela fiscalização, com base nas informações disponibilizadas pelo contribuinte:

<b>IRPJ</b> Dezembro/2012 (apuração anual – R\$)	Valores declarados pelo contribuinte (Linha 07 -Ficha 09A- DIPJ 2013) (a)	Valores Apurados conforme Legislação Aplicável (b)	Diferença a ser tributada (b – a)
<b>OSX GmbH</b> Lucros disponibilizados no exterior adicionados ao Lucro Líquido	0,00	88.366.354,15	88.366.354,15
<b>OSX Leasing Group B.V.</b> Lucros disponibilizados no exterior adicionados ao Lucro Líquido	0,00	22.194.751,14	22.194.751,14
<b>OSX 1 Leasing B.V.</b> Lucros disponibilizados no exterior adicionados ao Lucro Líquido	0,00	98.121.081,83	98.121.081,83
<b>OSX 2 Leasing B.V.</b> Lucros disponibilizados no exterior adicionados ao Lucro Líquido	0,00	564.327,63	564.327,63
<b>OSX 3 Leasing B.V.</b> Lucros disponibilizados no exterior adicionados ao Lucro Líquido	0,00	450.267,49	450.267,49
<b>Total 2012</b>			<b>209.696.782,24</b>

Alega a recorrente a violação ao art. 7 das Convenções para evitar a dupla tributação firmadas entre Brasil e Áustria e entre Brasil e Reino dos Países Baixos frente à tributação dos lucros ou dividendos fictos recebidos de controlada domiciliada na Áustria e na Holanda, pelo art. 74 da MP 2.158-35/2001, inclusive a CSLL.

A DRJ, por sua vez, manteve o lançamento, pois entendeu que plenamente aplicável o art. 74 da MP 2.158-35/2001, mesmo após a apreciação do STF nos autos da ADI 2.588, e que posteriormente, com relação à prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna foi apreciada pela SRF, através da Solução de Consulta Interna COSIT 18/2013, não haveria conflito entre eles pois a tributação não incide sobre os lucros da investida no exterior, mas sobre os lucros que já se encontram incorporados ao patrimônio da investidora.

Vejamos, agora, o que decidiu, de fato, o STF por ocasião do julgamento da ADI 2.588:

*TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA*

*VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.15835/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.15835 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.15835 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.15835/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.15835/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.*

Empresas coligadas à pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida não se sujeitarão à regra encartada no art. 74 da MP 2.15835/2001.

Quanto aos efeitos, e a sua vinculação, inclusive, aos órgãos administrativos, veja-se a decisão final extraída da ata de julgamento, reproduzida na ementa do julgado ora tratado:

*Decisão:*

*Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e*

*fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello.*

Não é o caso dos autos, já que aqui não se trata de empresas localizadas em paraíso fiscal.

Ora, assim, ainda não foi objeto de análise pelo STF, do caso dos autos, ou seja, a aplicação ou não do art. 74 da MP no caso de a entidade controlada ser domiciliada em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação da renda com o Brasil, conforme visto acima.

No que concerne aos tratados, vejamos o que determina o art. 7º do Tratado entre Brasil e Áustria (Decreto 78.107/1976):

*Artigo 7º*

*Lucros das Empresas*

*1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*

*2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.*

*3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.*

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

*5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.*

*6. O disposto nos parágrafos 1 a 5 também se aplica aos rendimentos recebidos pelo "Stille Gesellschafter" de uma "Stille Gesellschaft" da lei austríaca.*

E Brasil e Holanda (Decreto 355/1991):

*Artigo 7º*

*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.*

Abaixo, trechos do ilustre professor Alberto Xavier:

*"a conclusão de que os tratados têm supremacia hierárquica sobre a lei interna e se encontram numa relação de especialidade em relação a esta, é confirmada em matéria tributária, pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional que, em preceito declaratório dispõe que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha'.*

*Observa-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere a revogação da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua explicação pelo tratado.*

*Trata-se, isso sim, de delimitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis.*

*Cumpre notar que a supremacia hierárquica dos tratados sobre as leis internas tem com o efeito exclusivo proibir a sua revogação por leis internas subseqüentes, não sendo porém o*

*fundamento da sua 'aplicação prevalecente'. É que, ainda que tratado e lei ordinária tivessem paridade de valor hierárquico, a aplicação prevalecente do primeiro resulta diretamente de uma relação de especialidade".*

Ademais, de se considerar, que o STJ decidiu que os Tratados Internacionais prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão de sua especialidade, nos termos do artigo 98, do Código Tributário Nacional, conforme acórdão cuja ementa é parcialmente transcrita a seguir:

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

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

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

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

*7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do*

*seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.*

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

*9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP (Recurso Especial nº 1.325.709, 1ª Turma, DJe de 20/05/2014 grifamos)*

Assim, meu entendimento é no sentido da prevalência da norma internacional, em caso de conflito, diante da sua especificidade.

No caso aqui tratado, não há essa discussão, o próprio TVF reconhece que as empresas investidas estão localizadas tanto na Áustria quanto na Holanda, países com os quais o Brasil possui tratados para se evitar a bitributação.

Aplicando-se este mesmo entendimento à CSLL, nos termos do art. 11 da Lei 13.202/2015:

*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. (grifamos)*

Dessa forma, já que de eficácia retroativa, mesmo que ocorridos antes da entrada em vigor da legislação, nos exatos termos do comando do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

**Já que nesse ponto sou vencida, sigo na análise quanto ao seguinte ponto apresentado pela recorrente:**

**- Da não aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 à parcela dos lucros auferidos pela "OSX GmbH, domiciliada na Áustria - inteligência do art. 10 e do art. 23 da Convenção para evitar a dupla tributação Brasil - Áustria;**

Argumenta, a recorrente com relação à parcela de lucros auferidos pela controlada direta domiciliada na Áustria, a autuação não pode subsistir, diante do art. 10 e 23 do referido tratado, que menciona acerca dos dividendos e metodologia de cálculo:

#### *ARTIGO 10*

##### *Dividendos*

*1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.*

2. *Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.*

*Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.*

3. *O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada efetivamente a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.*

4. *O termo "dividendos" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, 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 fiscal do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.*

5. *Quando uma sociedade residente da Áustria tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedades referente a esses lucros.*

6. *A limitação da alíquota do imposto prevista nos parágrafos 2 e 5 não se aplica aos dividendos ou lucros pagos ou remetidos do Brasil antes de 1º de janeiro de 1976.*

#### ARTIGO 23

##### *Método para eliminar a dupla tributação*

1. *Com ressalva das disposições do Artigo 11, parágrafo 3.b, e Artigos 18 e 19, quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Áustria, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos dessa pessoa, um montante igual ao imposto sobre o rendimento pago na Áustria.*

*Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Áustria.*

2. *Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25%*

*das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.*

*3. Quando um residente da Áustria receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Áustria, ressalvado o disposto nos parágrafos 4 a 7, isentará de imposto esses rendimentos, podendo no entanto, ao calcular o imposto incidente sobre o resto do rendimento dessa pessoa, aplicar a taxa que teria sido aplicável se tais rendimentos não houvessem sido isentos.*

*4. Com ressalva das disposições do Artigo 11 parágrafo 3.b, quando um residente da Áustria receber rendimento que, de acordo com as disposições dos Artigos 10, 11, 12 e 13 parágrafo 3, sejam tributáveis no Brasil, a Áustria permitirá que do imposto que recair sobre os rendimentos dessa pessoa seja deduzido um montante igual ao imposto pago no Brasil.*

*Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos recebidos do Brasil.*

*5. Na aplicação do parágrafo 4 o imposto pago sobre dividendos, juros e "royalties" recebidos do Brasil será considerado como tendo sido pago à alíquota de 25% do montante bruto do rendimento.*

*6. Os dividendos pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma sociedade residente da Áustria que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade e do imposto incidente sobre empresas industriais e comerciais na Áustria.*

*7. Enquanto os "royalties" que forem pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma sociedade residente da Áustria que possua mais de 50% do capital votante da sociedade que paga os "royalties" não forem dedutíveis para fins tributários no Brasil, esses "royalties" serão isentos de imposto na Áustria.*

*8. Quando um residente da Áustria possuir capital que, de acordo com as disposições da presente Convenção seja tributável no Brasil, a Áustria isentará de imposto esse capital.*

*9. Quando uma sociedade residente da Áustria possuir no mínimo 25% das ações do capital de uma sociedade residente do Brasil tal participação será isenta de imposto sobre o capital na Áustria .*

Entende a recorrente, subsidiariamente, que por atender aos requisitos da norma, também por este motivo não está sujeita à tributação no momento da distribuição de dividendos da empresa controlada, já que o art. 74 da MP adotou a sistemática de tributar antecipadamente esses dividendos, independentes de terem sido distribuídos ou não. E assim não devem ser tributados, por se tratarem de dividendos fictos.

Nesse aspecto, concordo com o mencionado pela DRJ, a fiscalização não tratou de distribuição ficta de dividendos oriundos da controlada austríaca, e sim os lucros, o que foi de fato dividendos, foi inclusive excluído da tributação.

Ademais, o próprio parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil-Áustria menciona a isenção de tributação, no Brasil, sobre os **dividendos pagos** por pessoas jurídicas residentes na Áustria em favor dos sócios residentes no Brasil.

Ou seja, a interpretação literal desse dispositivo do Tratado exige que haja a aprovação, pelos sócios da controlada residente na Áustria, da distribuição de dividendos em benefícios dos sócios residentes no Brasil.

Dessa forma, sem a deliberação societária para aprovar a distribuição de dividendos, não se concretizará a situação prevista no parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil-Áustria, o que impede a aplicação da isenção.

### **Juros sobre a multa de ofício**

Há requerimento por parte da recorrente de se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

*- Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

### **CONCLUSÃO**

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, e DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)  
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

## Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator designado

Não obstante o bem fundamentado voto da ilustre Conselheira Relatora, peço licença para divergir do entendimento ali exposto.

Ressalte-se, de início, que o recurso busca a reforma da decisão da DRJ baseado em três pontos que a própria recorrente assim resumiu:

*i) há violação ao artigo 7 das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas entre Brasil e Áustria e Brasil e o Reino dos Países Baixos, quando há a tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, dos lucros auferidos por controlada direta e indireta por controladora brasileira nesses países pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, já que o artigo 7 dos Tratados determina que os lucros da empresa apenas serão tributados no país de sua residência;...*

*ii) Ainda que se admitida a legalidade da tributação dos lucros no exterior auferidos por controladas domiciliadas em país com o qual o Brasil mantém Tratado para Evitar a Dupla Tributação, há violação aos artigos 10 e 23 da Convenção Brasil - Áustria, uma vez que a única interpretação possível seria a de tributação ficta dos dividendos e há expressa isenção para tal questão no referido Tratado...;*

*iii) Inaplicáveis os juros de mora sobre a multa de ofício, conforme precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais...(fl. 1.460)*

### **O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001**

A constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35 foi questionada. A discussão chegou ao E. Supremo Tribunal Federal - STF, que na ADI nº 2.588 se manifestou de forma definitiva sobre a matéria.

No julgamento da referida ação direta, o E. STF afastou, com eficácia *erga omnes*, a aplicação da norma aos lucros apurados por empresas **coligadas**, situadas em países sem tributação favorecida, ou seja, países que não se enquadram no conceito de "*paraíso fiscal*". No mesmo julgado, entretanto, reconheceu a Corte Suprema, de forma expressa e também com eficácia *erga omnes*, a constitucionalidade da norma quando aplicada aos lucros de empresas **controladas**, situadas em países que não tributam a renda, ou que o fazem em patamares inferiores aos praticados pelos demais países, ou que sejam desprovidos de controles societários e fiscais adequados. Aqui, ao contrário, do primeiro caso, trata-se de países tidos como "*paraísos fiscais*".

O E. STF, naquela assentada, considerou relevantes dois critérios: o da "*jurisdição*", ou seja, aquele que leva em conta o tipo de tratamento tributário dispensado ao lucro pelo país de residência da empresa estrangeira; e o critério da influência da empresa estabelecida no Brasil sobre as decisões tomadas pela empresa estabelecida no exterior. Daí a importância de saber se a empresa do exterior é coligada ou controlada da empresa brasileira. Em outras palavras, importa saber se a empresa brasileira pode apenas interferir nas decisões

da empresa do exterior, ou se tem o poder de determinar, unilateralmente, tais decisões. Considerando esses critérios, foram identificadas duas formas de aplicação da norma: a primeira tida por constitucional, a segunda incompatível com a Constituição.

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

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

No caso concreto, a controvérsia consiste em saber se a disposição do art. 74 da MP nº 2.158-35 é compatível com o artigo 7 dos tratados firmados entre Brasil e Países Baixos e Brasil e Áustria.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que o art. 74 é majoritariamente considerado uma norma CFC (*controlled foreign corporation*). O E. STF, em certa medida, assim também entendeu, tanto que atribuiu especial importância ao fato de a empresa estrangeira ter residência em *paraíso fiscal*, bem como ao grau de influência da empresa brasileira nas decisões tomadas pela empresa no exterior.

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

Discute-se, nesse ponto, a compatibilidade das normas CFC com os tratados internacionais que seguem o modelo da OCDE, como é o caso dos tratados firmados pelo Brasil com os Países Baixos e a Áustria.

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

Naquilo que interessa ao problema aqui examinado, reproduzo os comentários da OCDE, extraídos do artigo do Professor Sérgio André Rocha:

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

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

É certo que os comentários da OCDE não vinculam, nem precisam ser adotados de forma obrigatória. Mas seu posicionamento diante do problema é importante, tendo em vista que os tratados Brasil - Países Baixos e Brasil - Áustria adotaram o modelo da OCDE. Além disso, os referidos tratados não buscam apenas evitar a dupla tributação, mas também evitar práticas tendentes à evasão fiscal.

Não é por outra razão que o Decreto nº 355/1991, que promulgou o tratado firmado entre Brasil e Países Baixos, menciona expressamente tais objetivos.

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

Alguns alegam que o art. 74 da MP nº 2.158-35 não se enquadraria no conceito de norma CFC, em face da amplitude de seu campo de incidência, pois esse tipo de norma tem sua aplicação restrita a países de tributação favorecida (critério jurisdicional), ou a determinadas espécies de receitas (critério transacional).

Não obstante esse entendimento, a própria OCDE admite que o desenho da legislação que cuida do regime de *transparência fiscal internacional* varia de um país para outro. Não existe um padrão previamente definido no que tange aos pressupostos específicos de aplicação da norma CFC. O que confere à norma esse caráter é o escopo de anular ou impedir os efeitos de procedimentos elisivos. De resto, a maior ou menor amplitude de uma norma CFC depende de escolha política de cada país.

### O artigo 7 dos tratados internacionais

Não há conflito entre o art. 74 da MP nº 2.158-35 e o artigo 7 dos tratados firmado entre Brasil e Países Baixos e Brasil e Áustria. O objetivo do tratado é estabelecer regra básica segundo a qual cada país tributa o lucro da empresa fixada em seu território, chamada de *estabelecimento permanente*.

A recorrente afirma, sem razão, que o art. 74 da MP nº 2.158-35 alcançaria o lucro da empresa residente no exterior e, assim, violaria o artigo 7 do tratado.

A norma do art. 74 nem de longe tangenciou o patrimônio ou o lucro da empresa estrangeira. O efeito tributário da incidência da norma não implicou qualquer despesa ou decréscimo patrimonial que pudesse se refletir sobre as empresas controladas no exterior. A tributação atingiu, sim, o lucro que cabe à recorrente. Não há, portanto, afronta ao tratado.

Nesse sentido, existem reiteradas decisões da Câmara Superior de Recurso Fiscal - CSRF, de cuja jurisprudência se pode tomar como exemplo o Acórdão nº 9101-003.924, da relatoria do ilustre Conselheiro André Mendes de Moura. O voto condutor da decisão trouxe os seguintes fundamentos:

*Contudo, não há que se concordar com o recurso especial, quando se deduz que, como a materialidade seria "lucros", não se poderia haver tributação dos resultados, por não estarem incorporados ao patrimônio do investidor brasileiro, e que caberia a incidência do art 7 do Tratado Brasil-Holanda. Tampouco há que se amparar entendimento sobre a suposta impossibilidade de utilização do MEP para fins de se apurar a base de cálculo tributável.*

*Isso porque não há colisão entre as materialidades tratadas pelo art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e pelo Tratado Brasil-Holanda.*

*Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.*

*Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.*

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

*Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. A tributação só se consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.*

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

*Portanto, os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior.*

*Nesse contexto, não há que se falar aplicação do Tratado Brasil-Holanda no caso concreto, nem do art. 10, tampouco do art. 7º. O Tratado Brasil-Holanda vem proteger os investidores que não são brasileiros da incidência do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, assim como os investidores que não são holandeses da legislação tributária que produzida na Holanda. Ou seja, a legislação brasileira não tem repercussão nos lucros auferidos pelos investidores estrangeiros.*

*E, considerando que a materialidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 não colide com o Tratado Brasil-Holanda, não cabe discussão sobre enquadramento dos arts. 7 ou 10 do tratado internacional, ou sobre prevalência de tratados sobre legislação interna, tampouco sobre suposta aplicação de regime de transparência fiscal internacional decorrente da existência de cláusulas abusivas, conforme aduzido pela Contribuinte. Precisamente porque os lucros tributáveis pela legislação brasileira não se comunicam com os lucros tutelados pelo tratado internacional.*

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

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

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

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

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

*27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos*

*sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.*

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

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

30. *Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:*

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

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

*Portanto, não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Tributa-se, dos lucros auferidos pela investida estrangeira, apenas aqueles que dizem respeito ao investidor brasileiro, na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.*

*Enfim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Holanda não se aplica ao caso em análise, sendo tributáveis apenas os lucros auferidos pelo investidor brasileiro, resta consumada a incidência sobre o IRPJ quanto para CSLL. Observa-se que eventual discussão sobre CSLL se aplicaria apenas se prevalecesse entendimento de que os lucros da legislação brasileira entrassem em colisão com o tratado internacional, o que implicaria em dizer que o tratado, em tese, também seria aplicável para a tributação sobre a contribuição de seguridade social (conforme art. 11 da Lei nº 13.202/2015). Contudo, não é o caso tratado nos presentes autos.*

Por essas razões, é indiscutível a aplicabilidade, no caso concreto, do art. 74 da MP 2.158-35, alcançando os lucros auferidos, no exterior, por empresa domiciliada no

Brasil, mediante controladas no exterior, ainda que o controle seja indireto (Lei nº 6.404/1976, art. 243, § 2º). Como bem frisou a Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, nas contrarrazões:

*...resta evidente que a norma inserida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deve ser aplicada tanto às controladas diretas quanto às controladas indiretas. Primeiro, por respeito a uma regra elementar de hermenêutica, que deve orientar o trabalho do intérprete, qual seja: não se podem fazer distinções quando o texto da norma não o fez. Nessa perspectiva, ao interpretar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deve-se ter em mente a mesma lógica da legislação civil, que introduziu o conceito de sociedade controlada em caráter geral, sem diferenciar entre a modalidade direta ou indireta. Em segundo lugar, há que se considerar o objetivo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, isto é, implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.*

(...)

*Diante dessas explicações, forçoso concluir que aceitar a aplicação do dispositivo somente para as controladas diretas significaria esvaziar o sentido da norma. Isso porque bastaria um artifício muito simples para que os contribuintes pudessem continuar não se sujeitando à tributação no Brasil: constituir pessoas jurídicas intermediárias - controladas diretas - entre a controladora brasileira e a subsidiária que concentra a produção de riqueza - que figuraria como controlada indireta. Diante disso, é fundamental para concretizar a finalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que a sua aplicação atinja controladas diretas e indiretas situadas no exterior. (fls. 1.558 e 1.559)*

### **Artigo 23 da Convenção Brasil - Áustria**

A recorrente alegou a existência de isenção específica para dividendos distribuídos, prevista no parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil - Áustria, assim redigido:

*2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.*

A isenção, se destinando exclusivamente a dividendos pagos, não tem aplicação ao caso em exame. Nesse sentido, é correta a manifestação da PFN. Confira-se:

*No tocante ao primeiro fundamento, cumpre lembrar que os incisos I e II do art. 111 do CTN determinam que a interpretação da legislação tributária seja literal quando tratar sobre exclusão do crédito tributário - o que inclui a isenção - e sobre outorga de isenção. Os Tratados para evitar dupla tributação da renda estão inseridos no conceito de legislação tributária, conforme disposto no art. 96 do CTN, de modo que a interpretação de seus dispositivos deve ser literal quando se tratar de isenção de tributos. Portanto, não há como se alegar que a Solução de Consulta COSIT nº 400, de 2017, errou ao firmar como premissa a necessidade de se interpretar literalmente os dispositivos dos Tratados que versem sobre isenção.*

*Partindo desse pressuposto, tem-se que o parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil - Áustria prevê a isenção de tributação, no Brasil, sobre os dividendos pagos por pessoas jurídicas residentes na Áustria em favor dos sócios residentes no Brasil. Assim, a interpretação literal desse dispositivo do Tratado exige que haja a aprovação, pelos sócios da controlada residente na Áustria, da distribuição de dividendos em benefícios dos sócios residentes no Brasil. Com efeito, sem a deliberação societária para aprovar a distribuição de dividendos, não se concretizará a situação prevista no parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil - Áustria, o que impede a aplicação da isenção.*

*E por essa razão que os tributos constituídos com base no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não estão sob a abrangência do parágrafo 2 do artigo 23 do Tratado Brasil - Áustria. Isso porque os lucros tributados com base no referido art. 74 não dependem de deliberação dos sócios para aprovar distribuição de dividendos, bastando que a controlada residente no exterior registre a obtenção de lucros em seu balanço. E a partir do registro dos lucros no balanço da controlada residente no exterior, estes são considerados disponibilizados para a controladora brasileira - independente da deliberação dos sócios da controlada determinando a disponibilização. (fls. 1.588 e 1.589)*

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

Ao auto de infração de CSLL deve ser aplicada a mesma decisão dada ao IRPJ, pois ambos os procedimentos recaíram sobre a mesma base fática, inexistindo qualquer dispositivo específico da legislação da CSLL que imponha solução distinta. Frise-se, ademais, que se o tratado internacional não impede a exigência do IRPJ, o mesmo se dá em relação à CSLL.

### **Incidência de juros de mora sobre multa**

Quanto à incidência de juros de mora sobre a multa, trata-se de matéria pacificada no âmbito administrativo, com o advento da Súmula CARF 108:

*Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior