



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.723006/2015-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-003.720 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ILEGALIDADE.

Inexiste ilegalidade do feito fiscal, não caracterizando nulidade por preterição do direito de defesa, se a infração foi claramente descrita, os fatos alegados foram documentalmente comprovados e a fundamentação legal expressamente declarada.

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

Ano-calendário: 2010

ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ARTIGOS 7º. CONTEÚDO.

A parte dos artigos 7º das Convenções-Modelo dos acordos de bitributação que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição. Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional.

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da

transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se trata de "dividendos presumidos". Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

LUCROS NO EXTERIOR. ALCANCE DAS CONTROLADAS E COLIGADAS INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO.

Exige-se a consolidação do resultado para alcançar a tributação das controladas e coligadas indiretas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

De conformidade com a Súmula CARF nº 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 unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira que davam provimento para aplicação do tratado para evitar a bitributação. Os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões quanto à exigência de consolidação dos resultados das controladas indiretas na empresa controlada direta no exterior. Solicitaram a apresentação de declaração de voto os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A e contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada diante de autos de infração lavrados no âmbito da Demac/RJ.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Trata o processo em questão de Autos de Infração, referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 98 a 103, no valor de R\$49.711.465,18 (quarenta e nove milhões, setecentos e onze mil, quatrocentos e sessenta e cinco reais e dezoito centavos); e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 105 a 109, no valor de R\$17.904.767,46 (dezessete milhões, novecentos e quatro mil, setecentos e sessenta e sete reais e quarenta e seis centavos), acrescidos da multa de ofício, de 75%, e de juros de mora, provenientes de lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo. Os enquadramentos legais dos Autos de IRPJ e CSLL encontram-se discriminados às fls. 99 e 106, respectivamente.

É parte integrante do presente processo o “Dossiê de Atendimento” da Contribuinte, contendo 1.387 folhas, originariamente sob o nº 10010.010058/0314-91, anexado aos autos deste processo, conforme Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável, à fl. 02.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 32 a 78, o Autuante declara, em síntese, que:

1. O Escopo do Trabalho

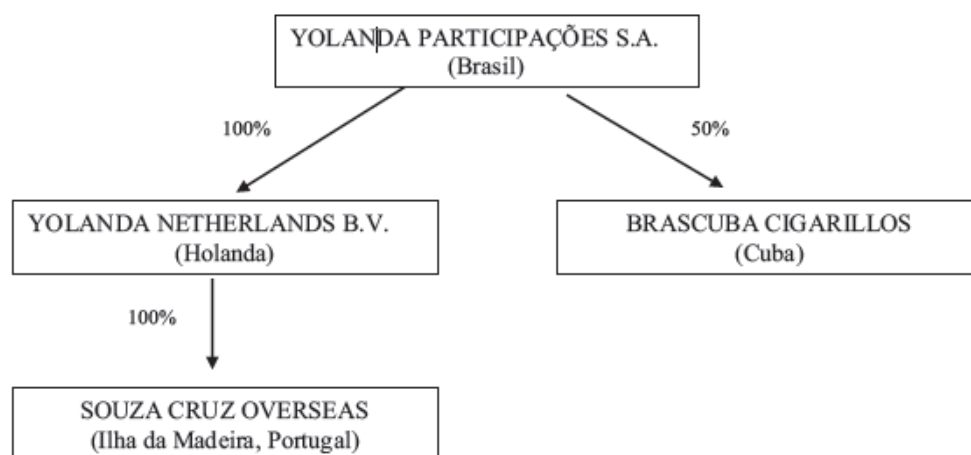
– o procedimento fiscal foi instaurado a fim de verificar o cumprimento da legislação tributária relativa aos resultados auferidos no exterior por meio de filiais, sucursais, controladas e coligadas;

2. Da Ação Fiscal

– a ação fiscal foi iniciada em 10/02/2014, com a ciência do Termo de Início de Fiscalização (TIF 01). Posteriormente, foram emitidos os Termos de Intimação (TI) 02 a 07, todos anexos ao presente TVF.

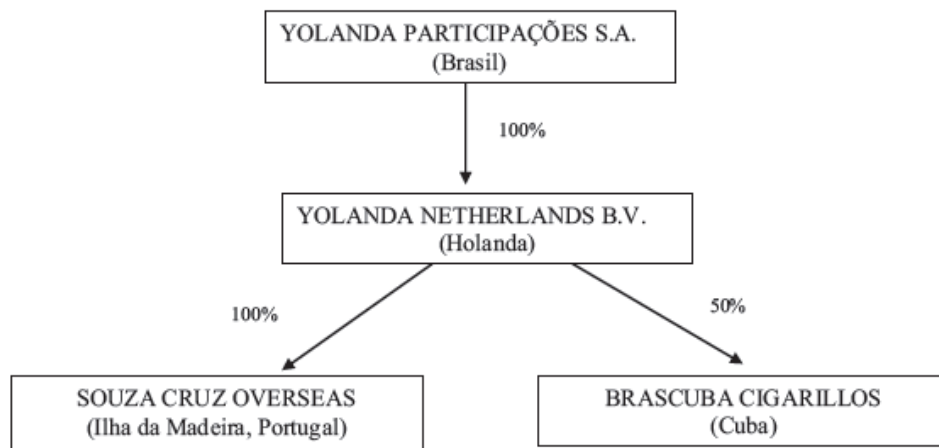
3. Dos Fatos Constatados

– a contribuinte foi intimada a justificar a ausência de adição (Linha 07 – Lucros Disponibilizados do Exterior – da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real – da DIPJ/2011), na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL relativos ao ano-base de 2010, dos lucros auferidos tanto por meio da controlada direta na Holanda, a Yolanda Netherlands B.V., como por suas controladas indiretas, respectivamente, em Cuba, a Brascuba Cigarillos S.A., e na Ilha da Madeira, Portugal, a Souza Cruz Overseas S.A. As informações seguintes foram obtidas com base nos documentos e esclarecimentos apresentados. No início de 2010, a Yolanda Participações S.A. detinha 100% de participação no capital social da Yolanda Netherlands B.V. e 50% da Brascuba Cigarillos S.A. Por sua vez, a Yolanda Netherlands B.V. detinha 100% do capital social da Souza Cruz Overseas S.A. Era assim o organograma do grupo:



– em 23/02/2010, a Yolanda Participações S.A. alienou sua participação de 50% na Brascuba Cigarillos S.A. para a Yolanda Netherlands B.V. (sua controlada direta). Assim, a partir dessa data, a Brascuba Cigarillos S.A., que era controlada direta da Yolanda Participações S.A., passou a ser sua controlada indireta, o que se comprova pelos seguintes documentos: 1) Estatuto da Brascuba Cigarillos S.A., e tradução juramentada, às fls. 1.260 a 1.308 do “Dossiê de Atendimento”, que demonstra a situação antes da alienação; 2) “Yolanda Participações – Investimentos em Sociedades Controladas”, à fl. 194 do “Dossiê de Atendimento”; 3) Resposta ao TI nº 03, de 09/02/2015, à fl. 1.309 do “Dossiê de Atendimento”; 4) Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras da Yolanda Participações S.A. em 31/12/2010 e 2009 – “item 1 – Contexto Operacional”, à fl. 191 do “Dossiê de Atendimento”; 5) Documento 1 (anexo a este TVF) – pág. 10, à fl. 88; 6) Resposta do contribuinte, às fls. 824 a 828 do “Dossiê de Atendimento”; e 7) Organograma – “Participações Societárias da Yolanda Netherlands B.V. – Dezembro de 2010, à fl. 899 do “Dossiê de Atendimento”;

– assim, em 31/12/2010, a fiscalizada possuía três investimentos no exterior: Yolanda Netherlands B.V. (controlada direta, detendo 100% de seu capital); Brascuba Cigarillos S.A. (controlada indireta, com 50% de seu capital detidos pela Yolanda Netherlands B.V.); e Souza Cruz Overseas S.A. (controlada indireta, com 100% de seu capital detidos pela Yolanda Netherlands B.V.). Abaixo, o organograma do grupo naquela época:



– tais participações, em 31/12/2010, podem ser comprovadas pelos seguintes documentos: 1) Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras da Yolanda Participações S.A. em 31/12/2010 e 2009 – “item 6 – Investimentos em Sociedades Controladas”, à fl. 192 do “Dossiê de Atendimento”; 2) Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras da Yolanda Participações S.A. em 31/12/2010 e 2009 – “item 1 – Contexto Operacional”, à fl. 191 do “Dossiê de Atendimento”; 3) “Yolanda Participações – Investimentos em Sociedades Controladas”, à fl. 194 do “Dossiê de Atendimento”; 4) Resposta ao TI nº 01, de 13/03/2014, às fls. 5 a 6 do “Dossiê de Atendimento”; 5) Contrato Social da Yolanda Netherlands B.V., versões em holandês e inglês e sua tradução juramentada, às fls. 109 a 152 do “Dossiê de Atendimento”; 6) Resolução dos Acionistas (um só, a Yolanda Participações S.A.) e sua tradução juramentada, às fls. 94 a 109; 7) Resposta do contribuinte, às fls. 824 a 828 do “Dossiê de Atendimento”; 8) Resposta do Contribuinte, à fl. 1.309 do “Dossiê de Atendimento”; 9) Organograma – “Participações Societárias da Yolanda Netherlands B.V. – Dezembro de 2010, à fl. 899 do “Dossiê de Atendimento”; 10) Documento 1 (anexo a este TVF) – pág. 10, à fl. 88; 11) Plano de contas da Yolanda Participações S.A., contas contábeis 11840407, 11840409 e 11840430, que indicam participação nas três sociedades, à fl. 53 do “Dossiê de Atendimento”;

– a fiscalizada, em resposta às intimações que lhe foram dirigidas, apresentou documentos que evidenciaram que auferiu os seguintes resultados de suas participações no exterior: 1) por meio da controlada direta Yolanda Netherlands B.V.: US\$166.607.000,00 – a) Documento 1 (anexo a este TVF) – págs. 4 e 5, às fls. 82 e 83; e b) fls. 42 e 43 do “Dossiê de Atendimento”; 2) por meio da controlada indireta Brascuba Cigarillos S.A.: 10.563.388,54 pesos cubanos – a) Estados Financieros – 31/12/2010 – Brascuba Cigarillos – e sua tradução juramentada, às fls. 1.314 a 1.379 do “Dossiê de Atendimento”, em especial a Demonstração de Resultado do Exercício e Impuesto sobre Utilidades, com traduções, às fls. 1.317, 1.336, 1.343 e 1.378; b) Resposta do Contribuinte, à fl. 1.124 do “Dossiê de Atendimento”; e c) Declaração ao Fisco Cubano – Declaración Jurada – Impuesto sobre Utilidades – Utilidad o Perdida Del Período, à fl. 1.313 do “Dossiê de Atendimento”; 3) por meio da controlada indireta Souza Cruz Overseas S.A.: US\$79.004.500,00 – a) Demonstração de Resultado do Exercício – Financial Information at 31 december 2010 and Review Report of Independent Account – Resposta da Contribuinte ao TI nº 03, à fl. 1.384 do “Dossiê de Atendimento”, e sua tradução juramentada, às fls. 1.112 a 1.118; e b) Memória de cálculo, à fl. 1.130 do “Dossiê de Atendimento” – Conta 12900200 – Lucro Líquido do Exercício;

– o lucro auferido pela Yolanda Participações S.A., por meio de sua controlada Yolanda Netherlands B.V., em 2010, não foi adicionado para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL. Da mesma forma, o lucro auferido por meio de suas controladas indiretas Souza Cruz Overseas S.A. e Brascuba Cigarillos S.A., no mesmo ano, tampouco foi adicionado com a mesma finalidade. Isso pode ser facilmente comprovado pelo valor nulo constante na Linha 07 – “Lucros Disponibilizados do Exterior” da Ficha 09A – “Demonstração do Lucro Real” da DIPJ/2011, nº 0963731-45. A seguir, apresentamos as considerações relativas à legislação que regulamenta a matéria, bem como os posicionamentos administrativos e jurisprudenciais que embasaram o presente procedimento de ofício;

(...)

6. Do Lançamento

– o presente lançamento se refere ao IRPJ e CSLL incidentes sobre lucro auferido no exterior por meio de controladas diretas e indiretas, no ano-calendário de 2010, não declarados à RFB, e tomou por base as informações descritas no presente termo, com observância da legislação que regula a matéria, procedendo-se conforme a sequência a seguir:

1) para efeito de cômputo no Lucro Real e na base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, considerou-se os lucros líquidos da controlada direta Yolanda Netherlands B.V. e da controlada indireta Souza Cruz Overseas S.A., apurados antes dos tributos incidentes sobre a renda, conforme as DRE apresentadas no país de origem, verificando-se, que não há prejuízos no exterior a serem compensados com estes lucros;

2) como foram tributados os lucros auferidos por meio da controlada indireta Souza Cruz Overseas S.A., para efeito de tributação dos lucros auferidos pela controlada direta Yolanda Netherlands B.V., foram retiradas da DRE desta última as receitas de dividendos provenientes do lucro daquela, no valor de US\$126.074.000,00. Vide as demonstrações financeiras da Yolanda Netherlands B.V. em 31/12/2010 – Documento 1 (anexo a este TVF) – pág. 4, à fl. 82, e pág. 10, à fl. 88, em que consta que sua única controlada (com 100% do capital) é a Souza Cruz Overseas S.A., que distribuiu os citados dividendos para sua controladora;

– observe-se ainda que, em que pese a Souza Cruz Overseas S.A. ter distribuído lucros sob a forma de dividendos, no ano de 2010, no valor de US\$126.074.000,00 e seu lucro, neste mesmo ano, ter sido de US\$79.004.500,00, o que indica que pagou dividendo à custa de lucros acumulados de exercícios anteriores, cabe a exclusão do valor total da receita de dividendos da DRE de sua controladora Yolanda Netherlands B.V., haja vista que, como já mencionado, se tributa no Brasil a disponibilidade jurídica (lucros auferidos) e não econômica (lucros distribuídos) dos lucros de participações societárias no exterior. Assim, mesmo que no ano de 2010 estejam sendo distribuídos à Yolanda Netherlands B.V., sob a forma de dividendos, lucros auferidos por sua controlada Souza Cruz Overseas S.A., nos anos de 2009, 2008 ou mesmo antes, estes já teriam sido tributados segundo as normas brasileiras nos anos em que foram auferidos (disponibilidade jurídica);

– conforme já mencionado, o lucro da Brascuba Cigarillos S.A., em 2010, não foi objeto de lançamento, visto que o IRPJ e a CSLL que seriam devidos, caso fossem realizadas as respectivas adições, seriam totalmente compensados pelo imposto pago no exterior, anulando seu efeito tributário. Como fixa o art. 14, §§9º a 11, da IN SRF

nº 213/2002, o valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o imposto de renda e adicional devidos no Brasil sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real. Pelos documentos de fls. 1.120 a 1.124 do “Dossiê de Atendimento”, o valor do imposto sobre a renda pago em Cuba (sobre o lucro auferido naquele país, de 10.563.388,54 de pesos cubanos) foi de 3.344.750,44 pesos cubanos. Convertendo-se o valor pago nas respectivas datas de pagamento (art. 14, §2º, IN SRF nº 213/2002), chega-se a um valor de R\$5.740.035,92. Como a Yolanda Participações S.A. detém, de forma indireta, 50% do capital da Brascuba Cigarillos S.A., o imposto sobre a renda pago em Cuba e compensável no Brasil é de R\$2.870.017,96 (metade do valor pago). Esse valor é superior ao do imposto de renda e adicional devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros auferidos no exterior pela controlada indireta em Cuba e incluídos na apuração do lucro real, que seria de R\$2.118.209,30, conforme planilha a seguir:

(...)

3) com base nas informações e documentos apresentados em respostas às intimações, não foi constatado prejuízo (art. 4º, IN 213/2002) ou imposto recolhido no exterior a ser compensado no Brasil (arts. 14 e 15, IN 213/2002), pela Yolanda Netherlands B.V. e pela Souza Cruz Overseas S.A. A tabela a seguir evidencia o lucro líquido de 2010, na moeda local e a respectiva conversão para reais.

<u>YOLANDA NETHERLANDS B.V.</u>		
LUCRO LÍQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS DE ACORDO COM AS “DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS”		
LUCRO TOTAL AUFERIDO PELA CONTROLADA DIRETA NO EXTERIOR	USD 166.607.000,00 – USD 126.074.000,00 (*) = USD	R\$ 67.536.084,60
TAXA DE CâMBIO VENDA EM 31/12/2010: 1,6662	40.533.000,00	
<u>SOUZA CRUZ OVERSEAS S.A.</u>		
LUCRO LÍQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS DE ACORDO COM AS “DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS”		
LUCRO TOTAL AUFERIDO PELA CONTROLADA INDIRETA NO EXTERIOR	USD 79.004.500,00	R\$ 131.637.297,90
TAXA DE CâMBIO VENDA EM 31/12/2010: 1,6662		

(*) valor da receita de dividendos em razão da distribuição de lucro da Souza Cruz Overseas S.A., que deve ser retirado do valor do lucro auferido por meio da Yolanda Netherlands B.V., a fim de se evitar a dupla tributação.

– em síntese, a constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL devidos e não declarados tomou por base os ajustes no lucro líquido necessários à correta apuração do IRPJ e da CSLL

Dezembro/2010 (apuração anual – R\$)	Valores declarados pelo contribuinte (Linha 07 -Ficha 09A- DIPJ 2011) (a)	Valores Apurados conforme Legislação Aplicável (b)
Lucros disponibilizados no exterior adicionados ao Lucro Líquido	0,00	199.173.382,50
DIFERENÇA A SER TRIBUTADA (b) – (a) =		199.173.382,50

– o lançamento foi efetuado a partir dos documentos e respostas apresentados pela contribuinte.

Às fls. 124 a 172, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao Auto de Infração de IRPJ, alegando, em resumo, que:

I – TEMPESTIVIDADE (...)

II – OS FATOS

□ em relação à “Netherlands”, controlada direta da Impugnante, e à “Overseas”, controlada indireta, a Fiscalização concluiu que os resultados de ambas as empresas, verificado em suas DRE de 2010, apresentadas em seus países de origem (Holanda e Portugal), deveriam ser adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL da Impugnante, por força do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e do art. 1º, §7º, da IN SRF nº 213/2002, mediante sua conversão em reais, à taxa de câmbio em 31/12/2010. A Fiscalização reconhece que essas empresas estão situadas em países com os quais o Brasil possui Tratado para Evitar a Dupla Tributação (TDT), sendo que os referidos tratados foram internalizados pelos Decretos 355/1991 e 4.012/2001. No entanto, ela afasta a aplicação dos TDT, com apoio na Solução de Consulta Interna (SCI) nº 18 – COSIT, fundada na premissa de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 autorizaria a tributação do lucro da empresa no Brasil;

□ conforme será demonstrado, o auto de infração não merece prosperar, pois se mostra inadmissível tal tributação antes de sua distribuição para o sócio brasileiro. Isto porque, dentre outras razões, a teor do art. 7º dos TDT firmados entre o Brasil e a Holanda e o Brasil e Portugal, prevalece a competência exclusiva da Holanda e de Portugal para tributar os lucros da “Netherlands” e da “Overseas”, respectivamente. Tal entendimento foi exarado pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ (doc. 4), em decisão de 24/04/2014, o que reformou o acórdão mencionado pela SCI nº 18 – COSIT, o que evidencia a manifesta improcedência do lançamento. Nesse julgamento, firmou-se que as controladas situadas em países com os quais o Brasil celebrou TDT contam com a proteção do art. 7º, §1º, do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE, que estabelece ser de competência exclusiva dos países de domicílio da controlada a tributação dos lucros lá auferidos. O mesmo raciocínio se aplica indistintamente para IRPJ e CSLL, fato recentemente dirimido pela Lei nº 13.202/2015, que estabeleceu critério interpretativo, ressaltando que os lucros das controladas estão protegidos contra a tributação no Brasil antes da efetiva distribuição;

□ no que se refere à tributação dos lucros auferidos pela “Overseas”, controlada indireta da Impugnante, a Fiscalização, desconsiderando diversos dispositivos do ordenamento, concluiu que não haveria restrição, muito embora em momento algum tenha colocado sob dúvida a constituição válida e regular da empresa em que a Impugnante detém investimento direto, a “Netherlands”. O fundamento para sustentar

o lançamento nesta parte consistiria no fato de que o conceito de sociedade controlada, definido pela Lei nº 6.404/76 (art. 243, §2º), não faria distinção entre modalidade de controle, se direto ou indireto, de forma que a tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior, para fins de aplicação do art. 74 da MP 2.158/01, abarcaria tanto os lucros das controladas diretas como das indiretas, sem ressalvas;

□ não obstante, a Impugnante demonstrará que a Fiscalização incorreu em erro de direito ao ignorar a existência das regras da IN nº 213/2002, que determinam que, para que seja possível a tributação do lucro oriundo de controlada indireta, é necessário que se consolidem verticalmente os balanços da controlada indireta nos balanços da única sociedade na qual a Impugnante tem participação acionária, no caso a “Netherlands”. A esse respeito, será demonstrado que, ao tributar de forma isolada a controlada direta e a indireta, tal como fez o lançamento, implica retroagir a Lei Tributária no tempo, o que é vedado pela Constituição e pelo CTN, pois a autorização legal para essa tributação isolada somente surgiu com a edição da Lei nº 12.973/2014, que produziu efeitos a partir de 2015, inaplicável ao caso dos autos, cujos fatos geradores são de 2010. Além disso, é vedado à Fiscalização desconsiderar a personalidade jurídica da entidade holandesa, controlada direta da Impugnante, sem qualquer fundamento legal. Essas são, em síntese, as razões de fato e de direito que demonstram a insubsistência do lançamento ora impugnado, que serão analisadas a seguir;

III – PRELIMINARMENTE

iii.1 Erro de direito quanto à inobservância da IN213/2002 – nulidade do lançamento

□ destaque-se que a interpretação a ser adotada para a regra contida no art. 74 da MP 2.158/2001 (e mesmo do art. 25 da Lei nº 9.249/95) é que ela só se aplicava aos lucros passíveis de tributação, ou seja, para as hipóteses em que a empresa brasileira era sócia ou acionista da PJ estrangeira, o que ocorre apenas quanto às controladas diretas. E isso porque as demais empresas na cadeia de controle podem ter somente expectativa de percepção de tais lucros, mas não têm direito de requerer imediata distribuição, pois lhes falta a condição de sócio ou acionista, como no caso da Impugnante, em relação à “Overseas”, sua controlada indireta. Em consonância, a IN 213/2002 dispunha que somente o lucro consolidado no balanço da controlada direta (no caso, a “Netherlands”) é que poderia ser eventualmente adicionado ao lucro líquido da investidora brasileira, para tributação pelo IRPJ e CSLL. Essas diretrizes básicas não foram respeitadas pelo auto de infração, que impôs a tributação individual das controladas direta e indireta, sem a consolidação vertical, o que enseja a nulidade do lançamento;

□ a conferir a regra expressa no §6º do art. 1º da aludida IN (transcreve), aplicável à época dos fatos geradores, e que foi inexplicavelmente descumprida pela Fiscalização. Apenas a partir dessa consolidação dos resultados de todas as controladas indiretas no balanço da controlada direta (no caso concreto, a holandesa) é que a legislação permitiria, em tese, a tributação do lucro no Brasil, caso presentes os pressupostos autorizadores da competência do Brasil (regras do art. 74 da MP 2.158/2001 vis-à-vis as regras do TDT Brasil-Holanda). O comando da IN 213/2002 não é mera orientação fiscal, mas determinação expressa da norma, que atribui o único sentido da legislação: a tributação automática dos lucros no exterior, vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, alcançava diretamente e de forma individualizada apenas os lucros passíveis de distribuição para a entidade brasileira, não sendo

possível a tributação de lucros que não eram passíveis de imediata distribuição ao Brasil;

□ dessa forma, constata-se que deveria ter sido respeitada a sistemática da consolidação vertical dos resultados da “Overseas” (Portugal) na “Netherlands” (Holanda), como determinavam os arts. 74 da MP 2.158/2001 e 25 da Lei nº 9.249/95, e à luz do art. 1º, §6º, da IN 213/2002, o que demonstra o erro de direito perpetrado pela Fiscalização, o que fulmina o lançamento, considerando a atividade vinculada da Fiscalização, conforme o art. 142 do CTN. O CARF possui entendimento no sentido de que o erro de direito ocasiona o cancelamento da autuação por vício material (transcreve trechos de ementas e votos do CARF);

iii.2 Da impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 12.973/2014 ao presente lançamento

□ a forma como o auto de infração formatou as exigências fiscais (de forma isolada, junto à controlada direta e indireta) representa, na prática, a retroatividade da norma tributária, o que é vedado pelo ordenamento. Explica-se: a Lei nº 12.973, de 13/05/2014, que instituiu nova sistemática para tributação em bases universais, alterou essa forma de tributação, por meio do seu art. 76, para dispor que, a partir de 2015, a tributação automática, instituída inicialmente pela MP 2.158/2001, se daria de forma individualizada sobre os lucros apurados pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente. O §1º do art. 76 da Lei nº 12.973/2014 estabelece ainda que dos resultados das controladas diretas e indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra PJ sobre a qual a controladora brasileira mantenha o controle direto ou indireto, o que denota a extinção da necessidade de consolidação vertical, que deveria ter sido respeitada pela Fiscalização. Apresenta um quadro comparativo entre as disposições contidas nos arts. 74 da MP 2.158/2001 e 76 da Lei nº 12.973/2014. Constata-se que, enquanto o art. 74 da MP 2.158/2001, combinado com o art. 1º, §6º, da IN 213/2002, estabelecia que a tributação automática se daria diretamente sobre a controlada direta, sendo necessária a consolidação vertical dos resultados de todas as controladas indiretas junto à de primeiro nível, o art. 76 da Lei nº 12.973/2014 passou a prever expressamente a possibilidade de tributação individualizada das controladas diretas ou indiretas, sem a prévia consolidação vertical;

□ na realidade, verifica-se que a Fiscalização aplicou retroativamente as disposições contidas na Lei nº 12.973/2014, pois tributou direta e individualizadamente os lucros auferidos tanto pela “Netherlands” quanto pela “Overseas”, sua controlada indireta. De acordo com o art. 150, I, “a”, da Constituição Federal, a lei tributária não se aplica a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, ou seja, a lei atinge somente fatos presentes e futuros, tal como também determinado pelo art. 105 do CTN. Além disso, o art. 144 do CTN estabelece que a lei a ser aplicada ao lançamento será aquela vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores. O CARF já se manifestou sobre a questão por diversas vezes (transcreve algumas ementas). Diante do exposto, resta demonstrada a invalidade do lançamento, pois além de não respeitar a regra contida na IN 213/2002, vigente à época dos fatos geradores (ano-calendário 2010), ainda pretende aplicar as disposições da Lei nº 12.973/2014, em patente violação ao princípio da irretroatividade tributária.

IV – MÉRITO

iv.1 Impossibilidade de tributação automática dos lucros da controlada indireta

□ como visto, a Fiscalização sustenta que é possível tributar de forma direta e individualizada, no Brasil, os lucros da “Overseas”, sediada em Portugal, mesmo que a Impugnante não detenha qualquer participação societária nessa empresa. Para isso, raciocina que o art. 74 da MP 2.158/2001 autorizava a tributação de forma individualizada dos lucros de controladas, diretas ou indiretas (sem qualquer distinção por parte da legislação societária), auferidos no exterior. Tendo em conta tais premissas, a Fiscalização entende que seria possível tributar a Impugnante pelos lucros passíveis de distribuição da controlada indireta em Portugal, ainda que esses lucros, se eventualmente distribuídos, o fossem apenas em favor da “Netherlands”, jamais em benefício da Impugnante;

□ muito embora a definição societária de controlada esteja exata, o raciocínio fiscal está equivocado, visto que dessa definição não decorre o direito de o Fisco tributar diretamente lucro de terceiro (da sociedade em Portugal), já que esse terceiro não tem qualquer vínculo de participação acionária com a empresa brasileira, ou seja, a Fiscalização deixou de considerar que, para ser possível a tributação automática de que tratava o art. 74 da MP 2.158/2001, era imprescindível que esses lucros fossem antes consolidados no balanço da “Netherlands”, controlada direta da Impugnante, o que significa dizer que apenas os lucros passíveis de disponibilização para a entidade nacional poderiam ser objeto da tributação automática instituída pelo aludido dispositivo. Essa é a correta interpretação da regra vinculada pelo art. 74 da MP 2.158/2001, confirmada pelas determinações dos arts. 25 da Lei nº 9.249/95 e 1º, §6º, da IN 213/2002 (norma essa “esquecida” pela Fiscalização e que nem sequer é mencionada no TVF);

□ o art. 25 da Lei nº 9.249/95 estabelece, para o que interessa à defesa, dois critérios para adição dos lucros das controladas no exterior ao lucro líquido da investidora brasileira. São eles: (i) que as controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros de cada exercício fiscal, seguindo as normas brasileiras – inciso I, §2º e (ii) que esses lucros das controladas somente serão adicionados ao lucro líquido da controladora brasileira, na proporção de sua participação acionária na controlada – inciso II, §2º. Tanto era essa a correta interpretação aplicável à época ao art. 74 da MP 2.158/2001, que na nova legislação (Lei 12.973/2014) a norma foi expressa em determinar que deverão ser considerados disponibilizados os lucros auferidos tanto pelas controladas diretas quanto pelas indiretas. Assim, denota-se pelo termo “controlada” deveria se entender apenas as controladas diretas, pois, se assim não fosse, a nova legislação não teria porque ter incluído a expressão “controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior”. A esse respeito, transcreve o entendimento do CARF sobre o tema;

□ segundo a legislação brasileira, somente tem direito à percepção de lucros quem é sócio ou acionista direto da pessoa jurídica. Mais ainda, segundo o direito societário brasileiro, o acionista somente terá direito aos dividendos depois de ter integralizado totalmente suas ações. Antes disso, o pagamento de dividendos será proporcional aos valores confiados à sociedade em integralização de capital. Por conta dessa realidade, mostra-se descabido o raciocínio que permite a tributação no Brasil de lucro de sociedade estrangeira da qual a PJ brasileira não tenha participação societária, já que é juridicamente impossível que essa PJ estrangeira distribua lucros diretamente e de maneira individualizada à PJ localizada no Brasil (requisito do art. 74 da MP). Essa afirmação decorre não somente da lógica, mas também da própria legislação brasileira. Basta lembrar os arts. 997, VII, e 1.007 do Código Civil e 205 da Lei nº 6.404/76 (transcreve), que deixam claro que somente na condição de sócio, a entidade ou pessoa física pode perceber lucros da sociedade empresária;

□ por fim, destaque-se que a única possibilidade de tributação direta dos lucros da “Overseas” seria na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica da “Netherlands”, controlada direta da Impugnante, em razão de eventual abuso de direito, falta de substância da sociedade ou ocorrência de simulação ou fraude, o que sequer foi aduzido pela Fiscalização. De acordo com o entendimento do CARF (transcreve trechos de julgados), é indevida a desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta sem que haja pressuposto legal para tanto. Assim, constata-se que sob o ângulo que se analise a pretensa tributação da “Overseas”, controlada indireta da Impugnante, conclui-se pela sua insubsistência e necessidade de cancelamento do presente lançamento;

iv.2 Da necessária aplicação dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal

□ ainda que se admitisse a tributação direta e automática dos lucros auferidos pela “Overseas”, o presente lançamento não merece prosperar, pois, assim como ocorre com a “Netherlands”, localizada na Holanda, a “Overseas” também se encontra localizada em país com o qual o Brasil possui TDT, no caso, Portugal.

a. O entendimento equivocado sobre a Solução de Consulta Interna nº 18 – COSIT

□ a premissa utilizada pela Fiscalização para afastar a proteção do art. 7º dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal é a conclusão da SCI nº 18 – COSIT, de que o Fisco estaria tributando o lucro da empresa no Brasil e não o lucro da empresa controlada no exterior. Todavia, tal premissa representa uma tentativa de driblar a aplicação dos referidos TDT. O Propósito daquela SCI é analisar a “compatibilidade de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, com o disposto nos acordos para evitar dupla tributação celebrados pelo Brasil”. A redação do art. 74 é precisa ao utilizar o termo “lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior”. Em nenhum momento, a lei brasileira dispõe sobre a tributação do lucro da própria PJ brasileira. Diferentemente, a redação do dispositivo acima referido impõe a tributação dos lucros auferidos pela controlada no exterior. A pretensão da SCI nº 18 – COSIT, no sentido de “importar” o lucro da controlada, não altera o fato de que, ele foi efetivamente auferido por uma sociedade estrangeira, devendo ser tributado uma única vez e exclusivamente no exterior antes de sua disponibilização ao acionista, em respeito aos citados TDT;

□ no mais, destaca-se que o art. 7º dos TDT dispõe que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”. Assim, a proteção em questão não impede apenas que as empresas sediadas no exterior sejam alcançadas por tributos brasileiros, mas sim protege, da tributação pelo Brasil, os lucros auferidos pela “Netherlands” e pela “Overseas”, como riqueza econômica, de uma forma objetiva. Desse modo, independentemente de quem suporte a carga tributária, nem a empresa brasileira nem a sociedade estrangeira estão sujeitas à exigência de tributos brasileiros calculados sobre o lucro auferido pela empresa sediada no exterior. Observe-se que a legislação brasileira sobre a tributação em bases universais elege o lucro do investimento detido no exterior como materialidade para a incidência do IRPJ e da CSLL. Esse lucro só é tributável no Brasil se houver competência para tanto, o que não ocorre no caso concreto, pois a regra do art. 7º dos referidos TDT afasta tal competência do Brasil para tributar o lucro não distribuído ao sócio. Por isso, não merece prevalecer a tentativa do Fisco de adicionar esse lucro registrado nos balanços da controlada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Impugnante;

□ nem se alegue que a utilização do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), prevista como raciocínio na SCI nº 18 – COSIT seria uma suposta autorização para afastar os TDT, permitindo a tributação do lucro da controlada no exterior junto à controladora brasileira, mediante a adição do resultado positivo de equivalência às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tal raciocínio esbarra no fato de que o MEP representa tão-somente uma técnica contábil para a avaliação de investimentos detidos em sociedades controladas e consolidação de resultados, não se prestando para criar um artifício no sentido de que os lucros auferidos por sociedade estrangeira “transformem-se” em lucros auferidos no Brasil, passíveis de adição às bases impositivas de IRPJ e CSLL;

□ o raciocínio da SCI nº 18 – COSIT também esbarra no próprio conjunto normativo citado pela Fiscalização como suporte normativo do lançamento. O art. 25 da Lei nº 9.249/95, que criou a tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior, preservou os resultados da equivalência patrimonial, determinando que continuassem a ter o mesmo tratamento previsto na legislação vigente, ou seja, o de neutralidade. Isso é o que dispõe o §6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, que jamais foi revogado. A referida legislação vigente é o art. 23 do Decreto-lei nº 1.598/77 (transcreve) (art. 389 do RIR/99), que sempre preservou a neutralidade fiscal do MEP;

□ por outro lado, o §2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 determina que os lucros da controlada no exterior deverão ser adicionados ao lucro líquido, o que é feito no Lalur da controladora no Brasil. É o elemento externo núcleo da controlada que a norma determina que seja tributado no país, por intermédio da adição dessa riqueza produzida no exterior ao lucro líquido da controladora no país. É evidente, e a própria lei o diz, que o que se pretende tributar são os próprios lucros da controlada no exterior, que são adicionados ao lucro líquido da controladora, e são exatamente a riqueza econômica que o art. 7º dos TDT submete à competência tributária exclusiva da Holanda. O entendimento observado na SCI nº 18 – COSIT configura-se uma vã tentativa de drible à convenção, claramente equivocado, ao arrepio da legislação que rege a matéria, isto é, o art. 7º dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal, devendo ser afastada a sua aplicação no presente caso. Essa estratégia do Fisco já foi afastada pela jurisprudência do STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ (doc. 4), sob o entendimento de que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 não pode prevalecer sobre os Tratados Internacionais, sob pena de subverter o propósito destes (transcreve trechos daquele julgado);

□ vale repetir que, no item 4 do TVF, após discorrer sobre a SCI nº 18, a Fiscalização menciona que “no âmbito do judiciário, há decisão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região quanto à inexistência de conflito entre a norma tributária interna e os acordos para evitar a dupla tributação”. Todavia, deixa de citar que essa mesma decisão, cuja ementa foi transcrita no TVF, já foi reformada no julgamento do referido Recurso Especial. Em suma, o posicionamento do STJ sobre a matéria prestigia a boa-fé recíproca entre os Estados Contratantes, sendo vedado a qualquer das partes invocar disposições de seu direito interno, ou até mesmo interpretações distorcidas, para justificar o seu inadimplemento, sob pena de instaurar a insegurança jurídica;

b. Da prevalência dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal. Especificidade

□ o art. 74 da MP nº 2.158-35 só pode alcançar o lucro distribuído pelas sociedades estrangeiras, no caso a “Netherlands” e a “Overseas”. Isso porque embora

tais disposições configurem a regra geral sobre a matéria, as específicas determinações dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal impedem a tributação no Brasil de lucros não distribuídos pelas sociedades estrangeiras à investidora brasileira. Entende-se que os TDT prevalecem por critério de especialidade e, também, em razão de hierarquia sobre a legislação interna, tal como destacado na decisão proferida do já citado Recurso Especial (transcreve outro trecho). Em resumo, os tratados internacionais devem sempre prevalecer, pois suspendem a eficácia da legislação interna, nos termos do art. 98 do CTN;

c. Da tributação exclusiva no estado de residência. Da aplicação do art. 7º dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal

□ para o que interessa ao caso concreto, as normas do TDT são divididas em (i) cláusulas de competência exclusiva e (ii) cláusulas de competência cumulativa em relação à tributação das riquezas econômicas produzidas pelos residentes nos Estados contratantes. As primeiras estabelecem a tributação por um único Estado contratante. Já as segundas determinam que a receita produzida possa ser tributada pelos dois Estados Contratantes, com a obrigação de um dos Estados aplicar um método para evitar a dupla tributação. Quanto ao lucro das pessoas jurídicas, há uma norma de competência exclusiva do Estado de residência que é fixada no âmbito dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal (transcreve art. 7º desses TDT), que consagra a regra de que os lucros decorrentes de atividades empresariais somente podem ser tributados no Estado de residência da pessoa jurídica, sendo vedado, por consequência, ao outro Estado contratante tributar os lucros de tais entidades jurídicas;

□ a única exceção à reserva de competência tributária exclusiva de que trata o art. 7º dos TDT consta de seu §1º, o qual dispõe que os lucros podem ser tributados em outro Estado desde que “a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado”, entendendo-se estabelecimento permanente como aquele sem personalidade jurídica própria, como as filiais, sucursais, agências e representações. No entanto, não há que se falar em estabelecimento permanente na hipótese dos autos, pois o auto de infração não pretende tributar eventuais resultados de um estabelecimento permanente que as sociedades holandesa e portuguesa possuam no Brasil, mas sim transformar uma competência exclusiva da Holanda e de Portugal em uma competência tributária cumulativa do Brasil quanto aos lucros auferidos pelas sociedades estrangeiras. E o CARF já manifestou seu entendimento sobre o assunto, tendo decidido que o art. 7º dos TDT não pode ser afastado sob a alegação de que se estaria tributando o “lucro da empresa brasileira” (transcreve trechos de julgado do CARF). Pelo exposto, os lucros auferidos pela “Netherlands” e “Overseas”, controladas direta e indireta, respectivamente, da Impugnante, não podem ser tributados pelo Brasil, conforme norma expressa dos TDT, sob pena de violação das disposições desses Tratados;

d. O artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 incide sobre lucros da controlada e não dividendos

□ nem se cogite que o lucro auferido pela controlada no exterior, alcançado pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, tratar-se-ia de dividendo ficto, podendo se enquadrar no art. 10º dos TDT, que autoriza a tributação pelo Fisco do Brasil, pela competência cumulativa atribuída a ambos os Estados Contratantes na tributação de dividendos. Nesse caso, somente os dividendos efetivamente distribuídos são passíveis de tributação, tendo em vista que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas somente passam a pertencer aos seus acionistas ou sócios quando forem objeto de atos que formalizem a sua retirada do patrimônio daquelas empresas. Enquanto pertencente à

controlada, o lucro é de competência tributária exclusiva da Holanda e de Portugal; quando é transferido à controladora pelo pagamento, os dividendos se submetem à competência cumulativa de ambos os Estados, Brasil e Holanda e Brasil e Portugal;

□ esta nova tentativa de justificar a qualquer custo a prevalência do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 sobre os TDT esbarra não só nessa convenção, mas na Convenção de Viena, sobre o Direito dos Tratados, também subscrita pelo Brasil. Dar-se ao termo “lucros da controlada” o sentido de “dividendo fictamente distribuído” implica atribuir ao termo “dividendos pagos” um sentido totalmente alheio ao senso comum, o que viola o art. 31 da Convenção de Viena. Além disso, implica inversão à sistemática do “crédito indireto”, o que impede a empresa brasileira de se valer do crédito relativo ao imposto que será pago na Holanda quando da efetiva disponibilização dos dividendos, o que levaria à inaceitável dupla tributação da renda;

□ a regra do art. 74 da MP nº 2.158/01 não tratou apenas de alterar o critério temporal da tributação dos resultados auferidos pela empresa brasileira no exterior, mas pretendeu incidir o IRPJ e a CSLL sobre os lucros da empresa estrangeira, independentemente de tais valores representarem acréscimo patrimonial para a investidora brasileira, por jamais deixarem de integrar o patrimônio da empresa estrangeira. Daí não ser possível sustentar que o art. 74 da MP nº 2.158/01 veicula mera ficção quanto ao momento da distribuição dos lucros, já que acaba por tributar resultados que podem jamais ingressar no patrimônio da empresa brasileira. E, no presente caso, isso se torna mais evidente ao se perceber que os lucros auferidos pela “Netherlands” e pela “Overseas” no ano-calendário de 2010 não foram ainda disponibilizados em favor da Impugnante;

□ no mais, o art. 10, §3º, dos TDT, afirma que o termo ‘dividendos’ “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”. Esse entendimento é confirmado pelo conceito de “dividendos” adotado pela legislação brasileira, que é utilizado para se referir à parcela do lucro efetivamente apurado e distribuído. Em suma, sobre a avaliação do conteúdo do art. 74 da MP 2.158, à luz do art. 7º, e não do art. 10, dos TDT, o voto-vista do Ministro Ari Pargendler, no Recurso Especial nº 1.325.709/RJ (doc. 4), coloca um ponto final na questão. Diante disso, constata-se que o disposto no art. 74 da MP 2.158/2001 visa tributar os lucros ainda não distribuídos auferidos pelas controladas e coligadas estrangeiras, o que atrai a aplicação do art. 7º dos tratados contra bitributação, que permite que apenas o país onde se localiza a controlada ou coligada estrangeira possa tributar esses valores;

e. Da inaplicabilidade do regime de transparência fiscal

□ não se alegue que a tributação dos lucros da “Netherlands” e da “Overseas” pelo Brasil permitiria a desconsideração dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal por representar aplicação de um regime de tributação das CFC – Controlled Foreign Companies (Sociedades Controladas no Exterior), nos ensinamentos de João Francisco Bianco, “é aquele em que os lucros auferidos por determinadas pessoas jurídicas, sediadas em um país, passem a ser tributados diretamente na pessoa de seus sócios, residentes em outro país, como se estes últimos os tivessem auferido diretamente”. Todavia, o próprio autor ressalta, lembrando as diretrizes da OCDE, que essas regras somente podem ser aplicadas, afastando disposições dos Tratados, quando presentes condutas abusivas de contribuintes investidores em países no exterior, que usam de

empresas estrangeiras interpostas, localizadas nos países em que há TDT, com o objetivo de afastar a tributação sobre os lucros auferidos no exterior;

□ esse contexto, entretanto, nem se cogita na hipótese dos autos, pois aqui jamais se aventou qualquer mácula quanto à existência e substância das sociedades holandesa e portuguesa. Muito pelo contrário, a premissa fiscal entende a condição da “Netherlands” e da “Overseas” e os seus propósitos. Ou seja, não existe margem jurídica para aplicar regras de CFC ao caso concreto e afastar os TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal, pois não há qualquer alegação de abuso de direito ou de forma, tendente à evasão fiscal. Assim, foi feita de forma imprópria a citação da SCI nº 18 – Cosit, no sentido de que os TDT não visam a evitar a tributação de lucros e rendas de CFC, pois não se trata, aqui, do instituto da CFC, tal como recebido pela OCDE, para ressaltar a aplicação dos tratados. Por mais essa derradeira razão, a Impugnante entende que deve ser julgado improcedente o auto de infração, dado que o art. 7º dos TDT veda a tributação da mesma renda, oriunda da Holanda e de Portugal, pelo Fisco brasileiro;

f. Da Aplicação dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal ao IRPJ e à CSLL

□ uma vez demonstrado que os lucros auferidos pela “Netherlands” e pela “Overseas” devem ser tributados, respectivamente, apenas pelos fiscos da Holanda e de Portugal, em razão da competência exclusiva desses países, estabelecida pelo art. 7º dos TDT, é necessário esclarecer que essa regra abrange tanto a incidência do IRPJ quanto da CSLL, ao contrário do que equivocadamente pretende sustentar o lançamento. A Fiscalização diz que as Convenções Brasil/Holanda (Decreto nº 335/1991) e Brasil/Portugal (Decreto nº 4.012/2001) não trazem quaisquer tratativas quanto à CSLL, em que pese ela já ter sido instituída desde 1988, podendo ter sido objeto de negociação. Em relação ao TDT Brasil-Portugal, a Impugnante destaca que a afirmação do Fisco não é verdadeira, já que, por meio de protocolo anexo ao tratado, foi esclarecido que a expressão “imposto federal sobre a renda” contida no art. 2º (Impostos Visados) – que transcreve – também abrange a CSLL. Assim, tem-se que quanto ao TDT Brasil-Portugal não há dúvidas quanto a sua aplicabilidade também para a CSLL, haja vista disposição expressa nesse sentido;

□ já no que se refere ao TDT Brasil-Holanda, apesar de não existir previsão expressa, a Impugnante passa a demonstrar as razões que ensejam a sua aplicação também para a CSLL. Esta só veio a ser instituída em bases universais com a 6ª edição da MP nº 1.858, no ano de 1999, ou seja, 8 anos depois da promulgação do Tratado Brasil-Holanda, conforme art. 19 da referida MP (transcreve). Assim, antes da entrada em vigor dessa MP, nenhuma razão existia para a inclusão da CSLL nos tratados internacionais, uma vez que tal tributo era insuscetível de provocar a dupla tributação sobre a renda que os tratados objetivam prevenir. Até 1999, a CSLL incidia apenas sobre o lucro produzido em território brasileiro e auferido por residentes no País, diferentemente do imposto de renda que, antes mesmo da adoção do princípio da universalidade da tributação, introduzido pela Lei nº 9.249/95, já incidia na fonte sobre os rendimentos auferidos no País por residentes no exterior, razão pela qual o Brasil já era signatário de convenções para evitar dupla tributação, tendo por objeto o imposto de renda;

□ a plena identificação da CSLL com o imposto de renda, promovida pela MP nº 1.858/99, e não com a sua instituição pela Lei nº 7.689/88, é que foi o evento relevante para fins de aplicação da regra de subsunção automática aos tratados, constante do art. 2º, § 3º dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal, segundo a qual “a

Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo”. E é justamente o momento em que a CSLL foi alçada à condição de tributo com alcance sobre rendimentos auferidos no exterior que pode ser considerado como evento que estabeleceu tributo idêntico ou substancialmente semelhante em adição ao imposto de renda. Equivoca-se a Fiscalização ao afirmar que o art. 2º, §3º, do TDT Brasil-Holanda não é aplicável à CSLL, pois o TDT foi assinado depois da criação do tributo, quando, para efeitos do Tratado, considera-se estabelecido o tributo no momento em que este passa a ter como fato gerador os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;

□ a aplicação do tratado em relação à CSLL é irrefutável em face das disposições do §3º do art. 2º do TDT Brasil-Holanda. Além disso, a interpretação funcional e finalística dos TDT conduz à conclusão de que a listagem dos “tributos visados”, no art. 2º (transcreve), é meramente ilustrativa, abarcando todos os tributos de natureza idêntica àqueles indicados no mencionado dispositivo, em vigor à época de sua assinatura ou instituídos em momento posterior, independentemente de referência a eles expressa nos Tratados. Nessa linha, ao contrário do sustentado pela Fiscalização, embora o TDT Brasil-Holanda não mencione expressamente a CSLL, não há como pretender-se excluí-la da abrangência pela norma do tratado internacional, seja em razão da sua aplicação automática à CSLL, por força de disposição expressa do art. 2º do TDT, seja em razão da correta interpretação do TDT, com base nos princípios da finalidade e da boa-fé, expressamente consagrados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados;

□ não bastasse isso, lembre-se que o art. 4º do CTN dispõe que “a natureza jurídica específica do tributo é determinado pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação”. Desse modo, o critério definidor da identidade dos tributos reside na “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (CTN, art. 114), ou seja, no fato gerador, que no caso da CSLL é idêntico ao do IRPJ. O CARF já se posicionou pela aplicabilidade dos Tratados também à CSLL (transcreve trecho de julgado do CARF), em razão da identidade de ambos os tributos, em linha com tudo o quanto exposto até aqui. Assim, em que pese a ausência de disposição expressa no TDT Brasil-Holanda, o fato é que tanto a CSLL quanto o IRPJ são tributos substancialmente semelhantes, o que atrai a aplicação do disposto no art. 2º do TDT;

Da necessária aplicação da Lei nº 13.202/2015 ao presente lançamento

□ a Lei nº 13.202/2015, em seu art. 11 (transcreve), veio a esclarecer que, para efeito de interpretação, os TDT, independentemente de expressa previsão nesse sentido, abrangem a CSLL. No Parecer nº 20/2015 (transcreve trecho), anexo ao projeto de lei da referida norma, fica clara a intenção do legislador sobre a aplicabilidade ou não dos TDT para a CSLL. Assim, apesar de em matéria tributária prevalecer o princípio da irretroatividade, o art. 106 do CTN traz algumas exceções ao referido princípio, dentre elas a possibilidade de aplicação retroativa quando se tratar de norma meramente interpretativa, como é o caso do dispositivo acima citado. Da redação do aludido parecer, contata-se que o art. 11 da Lei nº 13.202/2015 veio apenas esclarecer que os TDT sempre foram aplicáveis à CSLL, não havendo com isso qualquer inovação no ordenamento jurídico. Assim, a Impugnante entende que resta comprovada a aplicabilidade dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal à CSLL, demonstrando a ilegitimidade do lançamento também no tocante à inclusão na base de

cálculo da referida contribuição dos lucros auferidos pela “Netherlands” e pela “Overseas”, haja vista que esse procedimento da Fiscalização também viola às disposições do art. 7º dos TDT firmados;

iv.3 – Impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício

□ ainda que se entenda por manter o auto de infração, ou parte dele, não poderá subsistir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, que, conforme procedimento já conhecido, certamente serão computados, a partir do vencimento do prazo de recolhimento dos créditos apurados no lançamento, além dos juros que já incidem sobre o valor principal da dívida, aumentando o valor da obrigação tributária de forma totalmente ilegal;

□ o não adimplemento da obrigação tributária principal, no prazo fixado, implica incidência de multa e juros, em razão da mora. Na esfera federal, os juros de mora são equivalentes à Taxa Selic, consoante o §3º do art. 61, que remete ao §3º do art. 5º, ambos da Lei nº 9.430/96. Havendo lançamento de ofício, incide multa à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Todavia, não há previsão legal para a incidência de juros sobre a referida multa.

□ o §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”. A expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal. Basta ver que o art. 61, caput, da Lei nº 9.430 está assim redigido: “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)”;

□ resta evidente que o “débito decorrente de tributos e contribuições” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito. Esse foi o posicionamento adotado pelo CARF ao analisar o art. 61 da Lei nº 9.430/96, determinando que os juros moratórios somente possam incidir sobre a exigência de multas isoladas, jamais sobre multas de ofício exigidas juntamente com o tributo tido como devido, como se verifica do julgado que transcreve. Trata-se de entendimento que já foi reiterado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, restando comprovada a impossibilidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada;

□ ante o exposto, requer: (i) seja cancelada a autuação em virtude de erro de direito na não aplicação das regras contidas na IN 213/2002 e da pretensa aplicação retroativa da Lei nº 12.973/2014; ou, (ii) sucessivamente, seja reconhecida a improcedência do lançamento, em razão da impossibilidade de tributação automática dos lucros da “Overseas”, controlada indireta da Impugnante e, diante dos TDT Brasil-Holanda e Brasil-Portugal, que em seu art. 7º estabelecem a competência tributária exclusiva da Holanda e de Portugal para tributar o lucro das pessoas jurídicas ali residentes, vedando a tributação pelo Fisco brasileiro dos lucros lá gerados; e (iii) ainda, caso se entenda pela validade do presente lançamento, seja ao menos reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada;

□ por fim, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 173 a 344.

A DRJ/Salvador proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO PARA A CONTROLADORA NO BRASIL.

A partir de 1º de janeiro de 2002, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controladora no Brasil, por intermédio de controladas no exterior, passaram a ser considerados disponibilizados na data do balanço em que fossem apurados, na proporção de sua participação societária.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS. TRIBUTAÇÃO INDIVIDUALIZADA.

O regime atual de tributação dos lucros auferidos no exterior não diferencia distribuição dos lucros de sua disponibilização efetiva, e é também indiferente que esses lucros sejam originários de controlada direta ou indireta, visto que a legislação impõe sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma individualizada, por empresa controlada.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INOCORRÊNCIA.

A simples obediência às legislações societária, tributária e fiscal brasileiras, consubstanciada na adição ao lucro líquido da controladora domiciliada em território nacional, do lucro apurado por sua controlada indireta no exterior não caracteriza a desconsideração da personalidade jurídica de sua controlada direta.

IRRETROATIVIDADE DA LEI. ALEGAÇÃO INFIRMADA. NORMA MERAMENTE INTERPRETATIVA.

No contexto da legislação brasileira sobre tributação das pessoas jurídicas em bases universais, os resultados auferidos por intermédio de controladas indiretas sempre foram objeto de tributação – a despeito de algumas divergências de interpretação –, enquanto a Lei nº 12.973, de 2014, longe de promover alteração legislativa e retroagir

para fins de ampliação da base tributável de exercícios anteriores, apenas deixou expresso o que sempre existiu, caracterizando seu caráter meramente interpretativo.

AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS DIRETOS E INDIRETOS DE CONTROLADORAS EM CONTROLADAS E COLIGADAS. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP).

O MEP é só um instrumento que faz refletir os resultados das controladas no balanço da controladora, e não objeto da tributação em si, visto que nele estão incluídos valores que não devem ser utilizados na apuração do lucro real. Ao adicionar ao lucro real os lucros auferidos no exterior por meio da sua controlada, na proporção de sua participação acionária, a controladora não estará oferecendo o MEP à tributação, mas apenas parcela do lucro, contida no MEP, tal como determinado pela legislação de regência.

TRATADOS BRASIL-HOLANDA E BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO (TDT). COMPATIBILIDADE COM O ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NORMA CFC.

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não trata do lucro de empresa estrangeira, mas sim dos lucros da controladora sediada no Brasil, auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas, bem como do momento em que esses lucros restam disponibilizados para a empresa brasileira, além de ter por finalidade disciplinar a tributação de rendimentos auferidos no exterior através de empresas coligadas ou controladas e impedir o diferimento da tributação, combatendo assim a elisão fiscal e reunindo as características próprias das normas CFC (Controlled Foreign Corporation), que se constituem em medidas internas unilaterais que tratam da tributação em bases universais, não guardando incompatibilidade com o art. 7º dos TDT para evitar dupla tributação firmados entre o Brasil e a Holanda e o Brasil e Portugal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício faz parte do lançamento e deve ser conhecida por este órgão julgador, entendendo-se que a multa de ofício, como parcela integrante do crédito tributário, está sujeita aos juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

Confirmada, quando da apreciação do lançamento de IRJ, a ocorrência dos fatos que também deram causa ao lançamento de CSLL, há que se dar a este igual entendimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, repete as alegações contidas na impugnação. Ressalte-se, no entanto, os seguintes pontos onde refuta a decisão recorrida:

a) quanto à nulidade por erro de direito, o entendimento que prevalece no CARF é o de que o erro de direito motiva o cancelamento da autuação por vício material, em especial para o caso concreto, há diversas decisões reconhecendo a nulidade do lançamento por inobservância da IN 213/02, isto é, nulidade diante da ausência de prévia consolidação dos resultados positivos da controlada indireta nos balanços da controlada direta;

b) quanto à nulidade por aplicação retroativa da Lei nº 12.973/13, a lei tributária nunca tratou expressamente sobre a possibilidade de tributação direta dos lucros das controladas indiretas, sendo que a única norma que tratava essa matéria era a IN 213/02, que expressamente previa a necessidade de prévia consolidação dos lucros da controlada indireta na controlada direta da sociedade brasileira - não há como prevalecer o caráter meramente interpretativo da Lei nº 12.973/14 nem a ideia de que o art. 16 da Lei nº 9.430/96 autorizaria a tributação isolada dos lucros da controlada indireta;

c) quanto à impossibilidade de tributação automática dos lucros da controlada indireta: (i) está equivocado o raciocínio de que os conceitos de controlada direta e indireta para fins do direito civil e societário são aplicáveis à legislação tributária, uma vez que a IN 213/02 prevê a consolidação na controlada direta para evitar a dupla tributação; (ii) não é verdade que alguns dispositivos previam expressamente a possibilidade de tributação direta e isolada dos lucros auferidos por controladas indiretas; e (iii) a consolidação não foi observada pelo expurgo dos lucros distribuídos pela "Overseas";

d) quanto à necessária aplicação dos TDT, (i) o art. 74 da MP nº 2.158/01 não representa norma de transparência fiscal ou CFC porque não tem como característica coibir o comportamento abusivo ao ser aplicado indistintamente para qualquer contribuinte; e (ii) os TDT prevalecem sobre a legislação interna, ao contrário do raciocínio que foi adotado pela SCI nº 18/11, no sentido de que os lucros das empresas holandesa e portuguesa só podem ser tributados naqueles países.

Diante desse recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou suas contrarrazões que, resumidamente, enfatizaram as seguintes alegações:

a) o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 trata da hipótese de disponibilidade econômica e jurídica da renda, razão pela qual é constitucional a sua aplicação;

b) é possível aplicar o referido art. 74 tanto para as controladas diretas quanto para as controladas indiretas;

c) a sistemática adotada pela autoridade fiscal, para realizar o lançamento, não violou a regra da consolidação prevista no art. 1º, § 6º, da IN nº 213/02; e

d) a legislação brasileira é compatível com os tratados para evitar a bitributação da renda firmados com a Holanda e com Portugal; e

e) é cabível a incidência de juros sobre multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Das alegadas nulidades:

A recorrente alega que o lançamento foi caracterizado por erro de direito quanto à inobservância do art. 1º, § 6º, da IN SRF nº 213/02 (ao não efetivar a consolidação dos lucros na controlada direta) e por aplicação retroativa do art. 76 da Lei nº 12.973/14 (ao promover a tributação automática de forma individualizada sobre os lucros apurados pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente). Em sua opinião, tais características maculariam o lançamento a ponto de ser necessária a decretação de sua nulidade.

Sem embargo, essas alegações estão intimamente relacionadas com a questão de mérito suscitada no item "impossibilidade de tributação automática dos lucros da controlada indireta" do recurso, a qual será oportunamente enfrentada.

Ademais, mesmo que fossem verdadeiras, aquelas características só implicariam em nulidade se resultassem em preterição do direito de defesa da recorrente, *ex-vi* do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal - PAF). E não é isso que se verifica no presente caso. Toda a matéria fática e legal que fundamentou o lançamento foi claramente descrita no Termo de Verificação Fiscal. Tanto foi bem compreendida que a empresa não se esquivou de produzir em suas peças impugnatória e recursal toda a sorte de argumentos que julgou conveniente para a sua defesa.

Da premissa da tributação dos lucros auferidos no exterior:

A compreensão sobre a natureza da tributação envolvendo os lucros auferidos no exterior é fundamental para o enfrentamento das razões alegadas pela recorrente.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil tem seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

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.

Após uma turbulência legislativa¹, restou estabelecido que esse dispositivo somente permitiria a tributação depois que os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Posteriormente, a Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01 promoveu duas significativas mudanças nesse quadro: com o artigo 21, a tributação foi estendida à CSLL²; e com o artigo 74, definiu-se que a disponibilização ocorrerá antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Confira-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

(...)

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.

Independentemente de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, importa notar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional³. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC).

Impõe-se, então, compreender a sistemática adotada por esses comandos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de

¹ Essa turbulência se deu com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas Controlled Foreign Corporations – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. vol 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

² Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

³ Cf. João Francisco Bianco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal - STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, praticabilidade, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global⁴. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional - CTN - na positivação do seu artigo 43⁵.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Espanha⁶:

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. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

⁴ Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23

⁵ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

⁶ Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 76.975/76.

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

23. A utilização de “companhias de base” [*“base companies”*, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [*“Controlled Foreign Corporations/CFC”*, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

14. O propósito do parágrafo 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 próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados 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 do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela⁷. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02⁸. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)⁹. Confira-se:

⁷ Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, pp 9 e 10.

⁸ Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

⁹ Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori* estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegado que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

Da possibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta:

Para a recorrente, a definição societária de controlada não autoriza ao Fisco tributar diretamente a empresa portuguesa. Para evitar a dupla tributação, o art. 1º, § 6º, da IN SRF nº 213/02 exigiria a prévia consolidação dos resultados na subsidiária holandesa. Se esta, por exemplo, apurasse prejuízos, os ganhos da sociedade portuguesa seriam absorvidos.

Ora, na premissa acima apresentada, deixamos claro que a lei escolheu tributar a empresa residente ao assumir que há disponibilidade de renda no fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior. Tributa-se um valor estimado com base nesse lucro apurado pela empresa no exterior.

Pois bem. Se a empresa residente possui várias investidas no exterior, o art. 16, I, da Lei nº 9.430/96, foi categórico ao determinar que os lucros destas últimas deverão ser considerados de forma "individualizada" na composição daquele valor que será tributado. Veja-se:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

O problema surge quando alguma investida possui também suas participações societárias. Para a recorrente, o comando do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 não teria o condão de alcançar as controladas e coligadas indiretas. A consequência lógica é que os lucros por estas auferidos não teriam que ser considerados "disponibilizados" na data do balanço no qual tiverem sido apurados porque não há um vínculo direto de participação societária com a investidora no Brasil.

Por outro lado, a recorrente reconhece que a regulamentação que tratou do assunto (o § 6º, do art. 1º, da IN SRF nº 213/02) exigiu que se faça uma consolidação dos resultados das investidas indiretas nas investidas diretas. Veja-se o que prevê esse dispositivo:

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal,

controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Sua opinião é no sentido de que essa regra foi positivada para "evitar a dupla tributação (já que os lucros da controlada indireta integram os da controlada direta)". Além disso, argumenta que "é fato que, em determinadas hipóteses, o resultado positivo auferido pela controlada indireta pode não chegar à sociedade brasileira" e que um exemplo dessa última afirmativa seria o que ocorre "quando a investida direta situada no exterior apura prejuízos que absorvem os ganhos auferidos pela terceira sociedade".

Não comungo, contudo, desse entendimento.

A consolidação proposta pela regulamentação administrativa mantém a individualização exigida pela lei sem permitir a consolidação no âmbito das investidas diretas. É o que se infere do § 5º, daquele mesmo art. 1º, *verbis*:

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

Ademais, a mesma IN SRF impede a compensação de prejuízos de uma investida com lucros da investidora brasileira (em consonância com o previsto no § 5º, do art. 25, da Lei nº 9.249/95) ou com lucros de qualquer das outras investidas. Confira-se, nesse sentido, o que prevê o seu art. 4º:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

(...)

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

Portanto, quando faz a interpretação do § 6º do art. 1º concluindo que "o resultado positivo auferido pela controlada indireta pode não chegar à sociedade brasileira" e que um exemplo dessa última afirmativa seria o que ocorre "quando a investida direta situada no exterior apura prejuízos que absorvem os ganhos auferidos pela terceira sociedade", a recorrente está sendo incoerente com outras regras emanadas da mesma instrução normativa.

A verdade é que a regra contida naquele § 6º deve ser objeto de uma interpretação sistemática envolvendo os comandos legais e os demais dispositivos da própria regulamentação

administrativa. Se a intenção da lei foi alcançar os lucros apurados no exterior independentemente da sua distribuição, é lógico que os lucros apurados pelas investidoras indiretas têm que ser computados no valor que será tributado pela empresa brasileira. Não faria sentido deixar que um resultado positivo apurado numa investida indireta possa ter sua distribuição diferida para não ser alcançado pela regra CFC brasileira quando o objetivo desta última é justamente impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior. Igualmente, não faz sentido deixar que a interposição de uma investida direta permita a compensação de prejuízos com lucros de outras investidas quando a própria lei (o § 5º, do art. 25, da Lei nº 9.249/95) não autoriza essa compensação na investidora brasileira.

A meu ver, o que aquele § 6º propõe não é a consolidação dos resultados positivos e negativos das investidas indiretas na investida direta, mas a reunião das informações sobre a apuração dos resultados das investidas indiretas no balanço da investida direta. Este, sim, o sentido mais consentâneo com a interpretação sistemática de todas as normas envolvidas.

Nesse contexto, fica claro que o comando do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 alcança as controladas e coligadas tanto diretas quanto indiretas. As informações sobre a apuração dos resultados das indiretas deve ser reunido no balanço da investida direta de modo que todos os resultados positivos componham o valor que será tributado pela empresa brasileira. Essa amplitude foi posteriormente positivada na Lei nº 12.973/2014, mas, ao contrário do que sustenta a recorrente, isso não significa que já não fosse extraída da interpretação sistemática da lei pretérita.

No caso concreto, a recorrente sustenta que a única possibilidade de tributação direta dos lucros da empresa portuguesa seria com a desconsideração da personalidade jurídica da empresa holandesa na hipótese de eventual abuso de direito, falta de substância econômica, simulação ou fraude. Porém, como já demonstrado, aqui não é necessário recorrer ao referido instituto da desconsideração ou seus assemelhados. Os próprios dispositivos normativos aplicáveis ao caso autorizam aquela tributação direta.

Ademais, no seu entendimento, a referida consolidação não teria sido cumprida com o expurgo do lucro da controlada indireta em Portugal do resultado apurado pela controlada direta na Holanda. Nesse aspecto, inclusive, parece desprovida de proveito sua alegação uma vez que preferiria que a fiscalização mantivesse os cerca de US\$ 126 milhões expurgados da apuração da controlada direta para afastar os cerca de US\$ 79 milhões tributados na controlada indireta.

No entanto, o Termo de Verificação Fiscal foi bastante preciso nesse ponto. O valor expurgado correspondeu ao montante de dividendos distribuído pela empresa portuguesa, naquele ano de 2010, à empresa holandesa (US\$ 126,074 milhões). Ou seja, considerando a lacuna legislativa referida na premissa apresentada, no sentido de que não há na legislação nada que garanta que os dividendos deixarão de ser tributados se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori*, a fiscalização evitou a dupla tributação ao reconhecer que "se tributa no Brasil a disponibilidade jurídica (lucros auferidos) e não econômica (lucros distribuídos) dos lucros de participações societárias no exterior".

Como se percebe, o que a recorrente entende como incorreta consolidação acabou, por via transversa, até lhe beneficiando no sentido do alívio da bitributação reclamada.

Destarte, não concordo com seus argumentos quanto à impossibilidade de tributação dos lucros da controlada indireta.

Nada obstante os fundamentos aqui apresentados, na sessão de julgamento do presente caso, a maioria da turma decidiu me acompanhar pelas conclusões neste ponto porque entendeu que exige-se a consolidação do resultado (e não das informações de cada resultado) para alcançar a tributação das controladas e coligadas indiretas.

De qualquer sorte, o resultado seria o mesmo no presente caso considerando o expurgo realizado pela fiscalização.

Da inaplicabilidade dos acordos com a Holanda e Portugal:

A recorrente alega que as regras brasileiras não podem ser classificadas como CFC, que o art. 74 da MP nº 2.158/01 não representa norma de transparência fiscal ou CFC porque não tem como característica coibir o comportamento abusivo ao ser aplicado indistintamente para qualquer contribuinte. Além disso, sustenta que os acordos de bitributação prevalecem sobre a legislação interna, ao contrário do raciocínio que foi adotado pela SCI nº 18/11, no sentido de que os lucros das empresas holandesa e portuguesa só podem ser tributados naqueles países.

Nada obstante, não compartilho desse entendimento.

Como já esclarecido na premissa apresentada, independentemente de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 vai ao encontro daquilo que a doutrina internacional compreende como regras CFC.

Ademais, ficou também claro que a sistemática brasileira não ofende ao conteúdo dos acordos de bitributação. Notadamente, porque também os acordos firmados com a Holanda e Portugal possuem o mesmo texto do padrão internacional em seus artigos 7º. Confira-se:

Decreto nº 355/91 - Acordo Brasil x Holanda

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.

Decreto nº 4.012/01 - Acordo Brasil x Portugal

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. 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.

Portanto, pelas razões já deduzidas na premissa apresentada, não assiste razão à recorrente nos seus argumentos em favor da aplicabilidade dos acordos com a Holanda e Portugal ao presente caso. Diante disso, é desnecessário tecer maiores considerações acerca do escopo desses acordos no âmbito da CSLL (inclusive quanto à retroatividade da Lei nº 13.202/15).

Dos juros sobre multa:

Quanto a este tema, já existe jurisprudência consolidada nesta Casa acerca da questão. Confira-se:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Como se sabe, este Colegiado está obrigado a observar os textos de lei e de súmula na conformidade do que preveem os artigos 62 e 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (*grifei*)

(...)

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Por conseguinte, não prospera a alegação de que se deve afastar os juros incidentes sobre as multas aplicadas.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de afastar as preliminares de nulidade, bem como de negar provimento ao recurso voluntário e manter a integralidade do lançamento efetuado.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Tendo acompanhado o Relator, no seu bem fundamentado Voto, cabe-me registrar as razões pelas quais o fiz, para não ser acusado de incoerência, uma vez que, em processo anterior relativo ao mesmo sujeito passivo e à mesma matéria (processo administrativo nº 16682.722750/2016-10), proferi, em 25 de julho de 2018, voto em sentido diverso, acompanhando a tese da impossibilidade de aplicação da tributação na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em relação aos lucros provenientes de pessoas jurídicas situadas em países com os quais a República Federativa do Brasil houvesse formalizado convenção para evitar a dupla tributação.

A razão para tal entendimento se embasava no pressuposto de que haveria antinomia entre a norma pátria e as convenções internacionais, de modo que, fundado na aplicação do critério hermenêutico da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), dever-se-ia prestigiar o acordo firmado, inclusive, em observância ao disposto no art. 98 do CTN.

Refletindo mais profundamente sobre o tema, porém, passei, desde o voto proferido, em 16 de outubro de 2018, em relação ao processo administrativo nº 1302-003.149 (Acórdão nº 1302-003.149, Redatora designada Conselheira Maria Lúcia Miceli) a posição diversa, pelas razões, sucintamente, apresentadas a seguir:

Breve histórico da legislação aplicada

Início a análise com breve esboço dos antecedentes históricos do dispositivo legal em pauta. E o faço com a transcrição de trecho da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013:

9. Em princípio, cabe observar que a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aboliu o princípio da territorialidade no que concerne ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e adotou o princípio da universalidade que determina a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

10. Os arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, determinam que os lucros apurados pelas controladas e coligadas no exterior sejam oferecidos à tributação pela controladora ou coligada sediada no Brasil e a compensação do imposto incidente no exterior com o imposto devido no Brasil sobre esses mesmos lucros:

“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.

(...)

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.(...)”

11. Enquanto os rendimentos e ganhos de capital correspondem a atividade da empresa brasileira exercida diretamente no exterior, os lucros decorrem de uma participação em controladas e coligadas no exterior.

12. No que diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o princípio da universalidade também foi adotado a partir da edição da MP nº 2.15835, de 2001, conforme a seguir transcrito:

“Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá 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.”

13. As disposições contidas nos arts. 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, e alterações posteriores determinam o tratamento fiscal de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos a partir de 1º de janeiro de 1996 e, consequentemente, revogaram a legislação anterior referente à matéria.

14. O art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando-os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados, seguindo o modelo previsto, na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais.

“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."

Do dispositivo em questão como norma CFC

Reputo importante que se verifique a natureza e o propósito da regra veiculada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.

Considero ser inegável que a referida regra, como sustentado pelo Relator, tem a natureza de uma norma CFC (Controlled Foreign Company Rule), ou seja, uma daquelas regras que busca alcançar as entidades que ofereçam riscos de erosão da base tributária e transferência artificial de lucros.

O Professor Sérgio André Rocha, um dos mais dedicados estudiosos do tema, ao abordar a questão da natureza da regra veiculada pelo dispositivo legal em questão (**São as Regras Brasileiras de Tributação de Lucros Auferidos no Exterior "Regras CFC"? Análise a Partir do Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS**, in: Estudos de Direito Tributário Internacional. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. pp. 64-67), reconhece tratar-se de uma regra CFC, cujo objetivo não seria antielusivo, mas de eliminação do diferimento da tributação:

Analisando-se a passagem de Alberto Xavier antes transcrita (nota 1), é possível inferir que, em sua opinião, o núcleo do tipo '**Regras CFC**' reuniria as seguintes características essenciais:

- Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.
- Controle societário da investidora sobre a investida.
- Finalidade antielusiva da norma, que buscaria inibir planejamentos fiscais agressivos praticados pelos contribuintes.

Partindo dessas características, que segundo esta abalizada doutrina seriam essenciais para a qualificação de um conjunto de regras como 'CFC', a sistemática brasileira de Tributação em Bases Universais não poderia ser caracterizada como 'Regras CFC'.

Esta posição é amplamente aceita na literatura jurídica nacional. Nada obstante, ousamos divergir desta interpretação.

Com efeito, a posição acima parece se fundamentar nos sistemas de transparência fiscal que prevalecem nos países membros da OCDE, especialmente nos países europeus, para determinar o núcleo do tipo 'regras CFC'. Assim sendo, como nesses países as 'regras CFC' normalmente têm as características acima, passou-se a apontar que as regras brasileiras não seriam 'regras CFC', por tributarem lucros auferidos por controladas no exterior de forma indiscriminada, mesmo quando decorrentes de atividades econômicas desenvolvidas em países de alta tributação.

Contudo, a utilização dos modelos europeus como paradigma do núcleo do tipo 'regras CFC' tem um vício de partida. De fato, os sistemas europeus de transparência fiscal são limitados pelos direitos fundamentais comunitários. Assim, apenas e tão somente nos casos em que presente o abuso, materializado a artificialidade da estrutura implementada pelo contribuinte, será legítima uma 'regra CFC' de um país membro da União Europeia.

Dessa maneira, talvez o caráter antielusivo das regras CFC não seja um traço essencial-geral, mas acidental, de modo que seria perfeitamente possível a existência de 'regras CFC' onde o dito caráter antielusivo não esteja presente.

Parece-nos, portanto, que o núcleo do tipo jurídico 'regras CFC' encerra apenas as seguintes características:

- Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.
- Controle societário da investidora sobre a investida.

Esta análise parecer ser corroborada pelos comentários de Daniel Sandler, quando este afirma que 'regras CFC' podem buscar diferentes objetivos. De um lado, podem elas perseguir a eliminação integral de todo o diferimento da tributação de lucros auferidos por controladas no exterior - como é o caso do regime brasileiro - ou ter foco no controle de operações que reflitam planejamento abusivos. Segundo o autor, a maioria dos regimes enquadram-se nesta segunda categoria. Contudo, tal fato não implica na descaracterização de regras que se enquadrem no primeiro grupo como 'regras CFC'.

Nessa linha de ideias, as regras brasileiras de Tributação em Bases Universais seriam 'regras CFC', não se lhes podendo negar tal caracterização."

De fato, o propósito explícito da norma brasileira visa não à dupla tributação do lucro auferido pela Controlada sediada no exterior (como acusam os seus detratores), mas exatamente evitar que a pessoa jurídica sediada no Brasil, reduza a sua base tributável, por meio do investimento em países sem nenhuma tributação ou com tributação reduzida, ou ainda, por meio do diferimento indeterminado da submissão dos lucros auferidos por meio da Controlada.

É que, quando uma Companhia nacional decide investir no exterior, inegavelmente, ela reduz a base tributável disponível para tributação no Brasil. E tal base permanecerá reduzida até que o lucro apurado na Companhia Investida no Exterior seja distribuído e remetido ao Brasil ou, indefinidamente, caso tal distribuição e/ou remessa nunca aconteça.

Deste modo, uma vez que a decisão sobre distribuir ou não os lucros auferidos na Investida pertencem totalmente à Controladora sediada no Brasil, a regra trazida pelo referido art. 74, para fins de aplicação da tributação em bases universais, faz com que o lucro apurado no exterior seja considerado distribuído tão logo seja apurado no balanço da Investida.

Da harmonia da regra com o conceito de renda

Ao contrário do, por vezes aventado, a tributação na forma prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, conforme destacado no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF (parcialmente transcrito pelo Relator), é perfeitamente compatível com o conceito de renda:

No julgamento do RE nº 172.058-1/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo. Em sua excelente monografia

sobre o tema a Dra. Gisele Lemke esclarece que 'a regra-matriz de incidência do IR não é a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza, mas a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza' (p. 96).

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

Tal medida, igualmente, de forma alguma, implica em dupla tributação, posto que: caso o país da Investida tribute os referidos lucros a uma alíquota inferior, será possível a compensação dos impostos pagos, em um ou outro país (o que se dá por meio dos tratados para evitar a dupla tributação internacional); caso o país da investida não tribute os lucros, a única tributação sofrida será exatamente aquela imposta pelo Brasil.

Tal metodologia atende plenamente ao propósito de evitar a Erosão da Base Tributável por meio da movimentação do capital (Base Erosion and Profit Shifting), uma das grandes preocupações das autoridades tributárias e econômicas internacionais, o que originou o plano BEPS da OCDE e G20, cuja Ação 3 se destina exatamente ao estudo e formulação das regras CFC.

O dispositivo está em plena consonância, também, com o Relatório Final da referida Ação 3, intitulado “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules”, destinado a estabelecer recomendações aos Estados na formulação de regras CFC efetivas.

Da harmonia da regra com os tratados para evitar a dupla tributação

Ademais, nenhuma antinomia há entre a citada regra e os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

O objetivo a ser combatido pelos tais acordos e convenções é evitar a dupla tributação jurídica internacional, assim definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à

importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo” Os mesmos Comentários (conforme o parágrafo 23 do comentário ao Artigo 1) deixam cristalina a possibilidade de legislação interna dos países disporem sobre a tributação de resultados sobre sociedades controladas no exterior, e da ausência de incompatibilidade entre tais disposições e a Convenção:

“23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção.

Semelhante disposição se encontra no comentário ao art. 7, exatamente aquele invocado pelos contribuintes para se eximirem da tributação na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, sendo relevantíssimo para o caso sob apreço:

14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. **O parágrafo não limita o direito de um estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa.** O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá dizer que está sendo exigido sobre tais lucros

(vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10). *(Destacou-se)*

Os tratados Brasil-Holanda (Países Baixos) e Brasil-Portugal, conforme transcrição já realizada pelo Relator, seguem, quanto à redação do art. 7º, o modelo da OCDE e, portanto, a sua interpretação deve levar em consideração os comentários acima transcritos.

O referido dispositivo, portanto, não se relaciona à forma de tributação estabelecida pelo Art. 74, da MP 2.158-35, de 2001, pois não estamos tratando da tributação, segundo o critério da fonte, dos lucros da empresa no exterior, nem da tributação do lucro de estabelecimentos permanentes da empresa estrangeira situados no Brasil.

Tal entendimento tem prevalecido no âmbito do CARF e da CSRF, sendo estabelecido que a tributação do art. 74 não incide sobre o lucro produzido pela empresa estrangeira, até porque a legislação pátria não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. O que se faz, por meio do referido dispositivo, é tributar a empresa nacional, consoante o critério da residência, tomando como base de cálculo a proporção que lhe cabe, com base nos lucros apurados pela empresa no exterior.

Para ilustrar tal posicionamento, valho-me do voto proferido pelo Conselheiro André Mendes de Moura, no Acórdão nº 9101-003.088, de 13 de setembro de 2017:

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

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

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

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

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

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispõe 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 consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores às praticadas no Brasil. Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

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

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

Observe-se que, quando se pretendeu afastar a tributação na forma determinada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, os tratados incluíram cláusula específica para evitar a tributação dos lucros enquanto não distribuídos (v.g., o art 23, item 5, da Convenção firmada com o Reino da Dinamarca, Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974, e da Convenção firmada com a República Federativa Tcheca e Eslovaca, Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991):

"Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado."

Na ausência de semelhante restrição, é plenamente compatível a tributação sob análise com a existência de tratados para evitar a dupla tributação, na forma dos firmados com a Holanda e Portugal.

Da validade da forma de apuração do lucro da Controladora

O Recurso ataca, ainda, a utilização das regras do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), para se chegar à renda a ser tributada na Controladora, a partir do Lucro apurado na Controlada.

A questão foi objeto de análise na, já referida, Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2013, que, considero refutar, adequadamente, os argumentos trazidos pela Recorrente:

“15. Conforme a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os investimentos em coligadas e controladas devem ser avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). O MEP consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. Portanto, o valor do investimento é determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

16. Ao registrar contabilmente o resultado da equivalência patrimonial, a investidora reconhece a parcela dos lucros de suas coligadas e controladas. Sendo assim, verifica-se o acréscimo patrimonial correspondente a sua participação no lucro total das investidas.

17. Ressalte-se que o art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, se aplica a investimentos avaliados pelo MEP, pois só se pode falar de disponibilidade econômica e acréscimo patrimonial, decorrente de lucro apurado na investida, mas ainda não pago ao investidor, se esse investimento for avaliado pela equivalência patrimonial já que no caso de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, só há disponibilidade econômica após o recebimento de lucros ou dividendos pela investidora.

18. Nesta mesma linha, o Ministro Dias Toffoli se manifestou no Recurso Extraordinário nº 541.090 SC, nos seguintes termos:

“Essa avaliação dos investimentos relevantes se dá pelo chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela coligada/controlada estrangeira é automaticamente registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira. A eventual distribuição desses lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência”.

“Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira...”

“Observe-se, ademais, que, por expressa disposição do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, há a possibilidade de distribuição de dividendos aos acionistas de receita advinda da equivalência patrimonial positiva, ainda que não tenha havido a disponibilidade financeira.

É evidente que só estão sujeitos à tributação no momento do registro contábil os lucros relevantes apurados pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista que a empresa no exterior possui outros investimentos sujeitos à avaliação, pelo denominado método de custo, os quais estão sujeitos ao regime de caixa...”

18.1. Também transcreveu o voto do Ministro Cezar Peluso no mesmo sentido:

“6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

(...)

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo método de custo, o lucro produzido pela empresa no exterior é virtual em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submetido ao regime de caixa. Enquanto aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.

No momento em que forem distribuídos os lucros relativos aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o resultado da empresa no Brasil não será modificado, de modo que não se pode cogitar de tributação.”

19. Em sendo assim, a princípio, não poderia haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

19. Os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos, representam um acréscimo patrimonial para a investidora uma vez que já podem ser pagos aos seus acionistas. Isso se deve ao fato de a Lei nº 6.404, de 1976, adotar o regime de competência, de modo que, mesmo que não tenham sido financeiramente realizados, esses lucros compõem o resultado da pessoa jurídica investidora. Há, portanto, a disponibilidade econômica da renda, fato gerador do IRPJ e da CSLL.

20. É importante destacar que após serem financeiramente disponíveis para investidora, através do pagamento de dividendos, os lucros das investidas não comporão novamente o lucro da investidora, pois será feito um lançamento contábil, meramente permutativo, a crédito da conta investimentos e a débito de conta classificada no disponível, sem transitar, assim, pelo resultado contábil ou fiscal da investidora.

Deste modo, feitas as considerações acima, acompanho o voto do Relator, para negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

No julgamento do processo 16682.722750/2016-10, realizado em 25 de julho de 2018 por este colegiado, na discussão da matéria relativa à tributação dos lucros de controlada no exterior pela empresa controladora no país quando vigente tratado para evitar bi-tributação entre os países, acompanhei o entendimento da maioria quanto à tese do ilustre relator daquele processo, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, no sentido de que o artigo 7º do tratado entre o Brasil e a Holanda (Convenção modelo OCDE) impedia a incidência do artigo 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Não obstante, ao aprofundar o estudo da matéria, por ocasião do julgamento do mesmo tema, no julgamento do recurso voluntário do processo nº 16643.720059/2013-15, realizado em 18 de setembro de 2018, revi meu posicionamento anterior, para concluir que inexistiu ofensa aos tratados para evitar a dupla tributação na aplicação do art. 74 da MP. 2158/2001-35 para as empresas controladoras no Brasil sobre os lucros auferidos por suas controladas no exterior, nos moldes em que vêm decidindo a 1ª Turma da CSRF conforme se extrai das ementas colhidas, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito. (Acórdão nº 9101-002.330, de 04 de maio de 2016, da 1ª Turma da CSRF)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

LUCROS OBTIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre os Tratados Firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Os Tratados firmados pelo Brasil nessas matérias não impedem a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por intermédio de suas controladas no exterior.

(Acórdão nº 9101-003.616, de 6 de junho de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

Ante ao exposto, tendo em vista se tratar do mesmo sujeito passivo, conquanto os fatos geradores se refiram a outros períodos de apuração, julgo conveniente deixar, mais um vez, registrada minha mudança de posicionamento acerca desta matéria, pelo que acompanho o relator e voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado